



T.C.
BURDUR MEHMET AKİF ERSOY ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLERİ ENSTİTÜSÜ
MUHASEBE VE FİNANSAL YÖNETİM ANA BİLİM DALI

MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ
ÇEVRE MUHASEBESİ HAKKINDAKİ ALGILARI VE BAKIŞ
AÇILARI : BURDUR İLİ ÖRNEĞİ

Özge ÖZLEMİŞ ÖZEN
YÜKSEK LİSANS TEZİ

DANIŞMAN
Dr. Öğr. Üyesi Ali APALI

BURDUR-2019



İç Kapak

T.C.
BURDUR MEHMET AKİF ERSOY ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLERİ ENSTİTÜSÜ
MUHASEBE VE FİNANSAL YÖNETİM ANA BİLİM DALI

MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ
ÇEVRE MUHASEBESİ HAKKINDAKİ ALGILARI VE BAKIŞ
AÇILARI : BURDUR İLİ ÖRNEĞİ

Özge ÖZLEMİŞ ÖZEN
YÜKSEK LİSANS TEZİ

DANIŞMAN: Dr. Öğr. Üyesi Ali APALI
JÜRİ ÜYESİ: Dr. Öğr. Üyesi Harun ÖĞÜNÇ
JÜRİ ÜYESİ: Dr. Öğr. Üyesi Mahmut Sami ÖZTÜRK

BURDUR - 2019

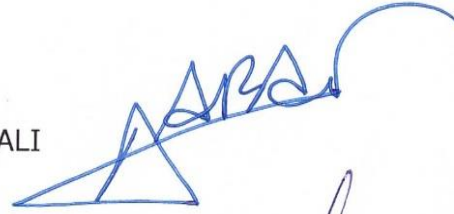
 MAKÜ SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ	YÜKSEK LİSANS JÜRİ ONAY FORMU
--	--------------------------------------

M.A.K.Ü Sosyal Bilimler Enstitüsü Yönetim Kurulu'nun ..2019 tarih ve sayılı kararıyla oluşturulan jüri tarafından 21.06.2019 tarihinde tez savunma sınavı yapılan Özge ÖZLEMİŞ ÖZEN' in "Muhasebe Meslek Mensuplarının Çevre Muhasebesi Hakkındaki Algıları ve Bakış Açıları: Burdur İli Örneği" konulu tez çalışması Muhasebe ve Finansal Yönetim Anabilim Dalında YÜKSEK LİSANS tezi olarak kabul edilmiştir.

JÜRİ

ÜYE

(TEZ DANIŞMANI) : DR. ÖĞR. ÜYESİ ALİ APALI



ÜYE

: DR. ÖĞR. ÜYESİ HARUN ÖĞÜNÇ



ÜYE

: DR. ÖĞR. ÜYESİ MAHMUT SAMİ ÖZTÜRK



ONAY

M.A.K.Ü Sosyal Bilimler Enstitüsü Yönetim Kurulu'nun/...../..... tarih ve/..... sayılı kararı.

İMZA/MÜHÜR

Not: Bu tezde kullanılan özgün ve başka kaynaktan yapılan bildirimlerin, çizelge, şekil ve fotoğrafların kaynak gösterilmeden kullanımı, 5846 sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Kanunundaki hükümlere tabidir.

T.C.

BURDUR MEHMET AKİF ERSOY ÜNİVERSİTESİ

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

ETİK BEYANI

Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Lisansüstü Eğitim-Öğretim ve Sınav Yönetmeliğine göre hazırlamış olduğum “Muhasebe Meslek Mensuplarının Çevre Muhasebesi Hakkındaki Algıları ve Bakış Açıları : Burdur İli Örneği” adlı tezin hazırlanması sürecinde akademik etik ilkeleri ihlal etmediğimi taahhüt eder, tezimin kâğıt ve elektronik kopyalarının Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü arşivlerinde aşağıda belirttiğim koşullarda saklanmasına izin verdiğimi onaylarım.

Sosyal Bilimler Enstitüsü Lisansüstü Eğitim-Öğretim Yönetmeliğinin ilgili maddeleri uyarınca gereğinin yapılmasını arz ederim.

- Tezimin tamamı her yerden erişime açılabilir.
- Tezim sadece Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi yerleşkelerinde erişime açılabilir.
- Tezimin 3 yıl süreyle erişime açılmasını istemiyorum. Bu sürenin sonunda uzatma için başvuruda bulunmadığım takdirde, tezimin tamamı her yerden erişime açılabilir.

Özge ÖZLEMİŞ ÖZEN

ÖNSÖZ

Yüksek Lisans eğitimimin başından tez savunma aşamama kadar geçen süreçte benden hiçbir desteğini esirgemeyen, engin bilgi tecrübeleriyle beni aydınlatan saygıdeğer danışman hocam Dr. Öğr. Üyesi Ali APALI' ya sonsuz teşekkürlerimi sunarım.

Ayrıca eğitim hayatımın her aşamasında yanımda olan, benden maddi manevi desteğini esirgemeyen, bana sonsuz güvenen sevgili aileme teşekkürü borç bilirim.

Özge ÖZLEMİŞ ÖZEN

(ÖZLEMİŞ ÖZEN, Özge, *Muhasebe Meslek Mensuplarının Çevre Muhasebesi Hakkındaki Algıları ve Bakış Açıları : Burdur İli Örneği*, Yüksek Lisans Tezi, Burdur, 2019)

ÖZET

Çevre kavramının oldukça geniş ve kapsamlı bir konu olması, çevreyi tanımlamayı zorlaştırmış, tanımını yüzeyselleştirmiştir. 1970' li yıllarda ilk defa adından söz ettiren çevre kavramı doğadaki insan yapısı, hayatın vazgeçilmezi hava, su, toprak gibi doğal kaynaklar arasındaki bağ, yaşam döngüsü boyunca temas içinde olunan fizyolojik, sosyal, ekonomik faktörleri içermektedir.

Günümüzde çevresel sorunlara oldukça yoğunlaşmış olup bu sorunlar birçok nedenden ortaya çıkmaktadır. Günden güne artan bu sorunlar toplumu ve işletmeleri harekete geçirmiş, bazı önlemler ve katlanması gereken yükümlülükler vermiştir. Çevreye verilen zararın engellenmesi ve en aza indirilmesi için işletmeler üretim süreci öncesi, üretim sürecinde ve sonrasında bazı maliyetlerle karşılaşmaktadır. Bu maliyetlerin kayıt altına alınması sürecinde muhasebe bilim dalı devreye girmektedir. Ürün maliyetlerinin doğru şekilde hesaplanıp mali tablolarda raporlanması işletme için daha az maliyet daha fazla kar ve toplumda daha iyi bir itibarın oluşmasına zemin hazırlamaktadır.

Bu çalışmanın konusunu çevre muhasebesi oluştururken, amacını ise muhasebe meslek mensuplarının çevre muhasebesine ve uygulamalarına algıları ve bakış açılarını tespit etmek oluşturmaktadır. Araştırmada, Burdur İli'nde toplam 146 bağımsız olarak faaliyette bulunan meslek mensubuna anket yöntemi kullanılarak sorular yöneltilmiştir. Verilerin analizinde SPSS 21 programı kullanılarak betimsel istatistikler, açıklayıcı faktör analizi, yüzde frekans hesaplamaları, güvenilirlik analizi, korelasyon analizi, bağımsız gruplar t testi, one way anova , Mann Whitney-U, Kruskal Wallis – H testi yapılmıştır. Araştırmanın sonucunda 4 hipotez kısmen kabul edilmiş olup 11 hipotez reddedilmiştir.

Anahtar Kelimeler : Çevre, Muhasebe, Çevre Muhasebesi, Çevresel Maliyetler, Burdur.

(ÖZLEMİŞ ÖZEN, Özge, Accounting Professionals Perceptions and Perspectives on Environmental Accounting : Burdur Province Example, master's thesis, Burdur, 2019)

ABSTRACT

The fact that the concept of environment is quite a wide and comprehensive subject has made the definition of environment difficult and superficial. The concept of environment, which became popular for the first time in the 1970s, includes the human structure in nature, the connection between natural resources such as air, water and soil, which are indispensable in life, and the physiological, social and economic factors contacted during the life cycle.

Nowadays, high concentration is given to environmental problems and these problems arise from many reasons. These problems, which have been increasing day by day, have stimulated the society and enterprises and imposed some cautions and responsibilities to assume. In order to prevent and minimize the damage on the environment, enterprises face some costs before, during and after the production process. In the process of recording these costs, the discipline of accounting is involved. Calculating the product costs accurately and reporting them in the financial statements provides a basis for less cost-more profit in terms of the enterprise and the establishment of a better reputation in the society.

While the topic of this study is environmental accounting, its purpose is the determination of the accounting professionals' perception and perspectives on environmental accounting and implementations. In the research, questions were asked to a total of 146 independent professionals in the city of Burdur via the survey method. For the analysis of the data, the SPSS 21 software was used, and the descriptive statistics, exploratory factor analysis, percentage frequency calculations, reliability analysis, correlation analysis, independent groups t test, one-way ANOVA, Mann Whitney-U, Kruskal Wallis - H tests were applied. As a result of the study, 4 hypotheses were partially accepted, and 11 hypotheses were rejected.

Key Words : Environment, Accounting, Environmental Accounting, Environmental Cost, Burdur.

İÇİNDEKİLER

İç Kapak.....	i
Tez Onay Sayfası.....	ii
ETİK BEYANI.....	iii
ÖNSÖZ.....	iv
ÖZET.....	v
ABSTRACT.....	vi
İÇİNDEKİLER.....	vii
KISALTMALAR.....	x
TABLolar DİZİNİ.....	xi
ŞEKİLLER DİZİNİ.....	xiii
GİRİŞ.....	1

I. BÖLÜM

ÇEVRE VE ÇEVRE MUHASEBESİ KAVRAMLARI

1.1. Kavramsal Olarak Çevre.....	3
1.2. Çevre Sorunlarının Nedenleri.....	4
1.2.1. Nüfus Artışı.....	4
1.2.2. Çarpık Kentleşme.....	5
1.2.3. Sanayileşme.....	5
1.2.4. Diğer Nedenler.....	6
1.3. Çevre ve Muhasebe Kavramının İlişkisi.....	7
1.3.1. Çevre Yönetiminde Muhasebenin Rolü.....	7
1.3.2. Çevresel Konularda Muhasebecinin Rolü.....	8
1.4. Çevre Muhasebesi Kavramının İncelenmesi.....	9
1.5. Tarihsel Perspektiften Çevre Muhasebesi.....	10

1.5.1.	1971 - 1980 Dönemi	10
1.5.2.	1981 - 1990 Dönemi	11
1.5.3.	1991 - 1995 Dönemi	11
1.5.4.	1995 - 2019 Dönemi	11
1.6.	Çevre Muhasebesinin Uygulanmasındaki Amaçları	14
1.7.	Çevre Muhasebesine Yönelik Kuramlar	14
1.7.1.	Parasal Kuram	14
1.7.2.	Fiziksel Kuram	15
1.8.	Çevre Muhasebesi Türleri	16
1.8.1.	Çevresel Milli Gelir Muhasebesi	16
1.8.2.	Çevresel Finansal Muhasebe	16
1.8.3.	Çevre Maliyet Muhasebesi	16
1.8.4.	Çevre Yönetim Muhasebesi	17
1.8.5.	Çevresel Raporlama.....	18
1.8.6.	Çevresel Denetim	18
1.9.	Çevresel Maliyetler	18
1.9.1.	Sosyal Maliyetler.....	19
1.9.2.	Özel Maliyetler.....	20
1.10.	Çevresel Maliyetlerin Muhasebeleştirilmesi	21
1.10.1.	Stokların Muhasebeleştirilmesi	24
1.10.2.	Yatırım Harcamalarının Muhasebeleştirilmesi.....	25
1.10.3.	Faaliyet Giderlerinin Muhasebeleştirilmesi	26

II. BÖLÜM

ÇEVRE MUHASEBESİNDE DENETİM VE RAPORLAMA

2.1.	Çevre Muhasebesinde Denetim.....	28
2.2.	Çevre Muhasebesi Denetiminin Amacı.....	30

2.3.	Çevre Muhasebesi Denetiminin Faydaları ve Sakıncaları.....	31
2.4.	Çevre Muhasebesi Denetiminin Sınıflandırılması.....	32
2.5.	Çevre Muhasebesi Denetiminin Aşamaları.....	34
2.6.	Çevre Muhasebesinde Raporlama.....	36
2.6.1.	Finansal Nitelikli Çevresel Bilgilerin Raporlanması.....	37
2.6.2.	Finansal Nitelikli Olmayan Çevresel Bilgilerin Raporlanması.....	40
2.7.	Çevre Muhasebesi Raporlama Amaçları.....	40
2.8.	Çevre Muhasebesinde Raporlama Süreci.....	41

III. BÖLÜM

MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ ÇEVRE MUHASEBESİ HAKKINDAKİ ALGILARI VE BAKIŞ AÇILARI: BURDUR İLİ ÖRNEĞİ

3.1.	Araştırma Konusunun Literatür Araştırması.....	43
3.2.	Araştırmanın Önemi, Konusu ve Amacı.....	47
3.3.	Araştırmanın Evreni ve Örneklemi.....	48
3.4.	Araştırmanın Yöntemi.....	48
3.5.	Araştırmanın Güvenirlik ve Geçerliliği.....	49
3.6.	Araştırmanın Hipotezleri.....	54
3.7.	Araştırmanın Bulguları.....	55
3.7.1.	Araştırma Katılımcılarının Tanımlayıcı Verilerinin Analizi.....	55
3.7.2.	Araştırma Bulguları ve Sonuçların Değerlendirilmesi.....	72
SONUÇ VE DEĞERLENDİRME.....		99
KAYNAKÇA.....		109
EKLER.....		116
ÖZGEÇMİŞ.....		119

KISALTMALAR

INTOSAI	: Uluslararası Yüksek Denetleme Örgütü
UNSD	: Birleşmiş Milletler İstatistik Bölümü
FAO	: Gıda ve Tarım Örgütü
UNCED	: Birleşmiş Milletler Çevresel Muhasebe Uzmanları Konseyi
GÜG	: Genel Üretim Giderleri
AR-GE	: Araştırma Geliştirme
GSMH	: Gayri Safi Milli Hasıla
AB	: Avrupa Birliği
ÇED	: Çevresel Etki Değerlendirmesi
SMMM	: Serbest Muhasebeci Mali Müşavir

TABLOLAR DİZİNİ

Tablo 1: Çevre Muhasebesinin Önemli Tarihsel Aşamaları	13
Tablo 2: Çevresel Yatırımların Sabit Kıymetlerde Gösterimi	26
Tablo 3: Çevre Muhasebe Denetimi ile Geleneksel Denetim Arasındaki Benzerlik ve Farklılıklar.....	29
Tablo 4: Çevresel Maliyetlerin Fonksiyonel Giderlere Göre Raporlanması	39
Tablo 5: Faktör Analizine İlişkin KMO Değeri ve Barlett Küresellik Testi Sonucu	50
Tablo 6: Faktör Analizi Açıklanan Varyans Tablosu	51
Tablo 7: Faktör Yükleri.....	52
Tablo 8: Güvenirlilik Analizi Sonuçları.....	53
Tablo 9: Katılımcılara İlişkin Demografik Veriler	56
Tablo 10: Katılımcılara İlişkin Mesleki Bilgiler	57
Tablo 11: Önem Derecesine Göre Çevresel Sorunların Nedenleri	59
Tablo 12: Çevre Muhasebesi ile Alt Boyutları Arasındaki İlişki.....	60
Tablo 13: Puan Aralığına Göre Elde Edilen Sonuçların Değerlendirilmesi	61
Tablo 14: Çevre Muhasebesi ve Alt Boyutlarına Yönelik Bulgular	61
Tablo 15: Katılımcıların Çevre Muhasebesinin “Çevresel Duyarlılık” Boyutuna İlişkin Görüşleri.....	63
Tablo 16: Katılımcıların Çevre Muhasebesinin “Muhasebeleştirme” Boyutuna İlişkin Görüşleri.....	66
Tablo 17: Katılımcıların Çevre Muhasebesinin “Sürdürülebilirlik” Boyutuna İlişkin Görüşleri.....	68
Tablo 18: Katılımcıların Çevre Muhasebesinin “Çevresel Maliyet” Boyutuna İlişkin Görüşleri.....	71
Tablo 19: Çevre Muhasebesi ve Alt Boyutlarına Yönelik Görüşlerin Cinsiyete Göre U-Testi Sonucu.....	73
Tablo 20: Çevre Muhasebesi ve Alt Boyutlarına Yönelik Görüşlerin Yaş Değişkenine Göre ANOVA Sonuçları.....	74
Tablo 21: Çevre Muhasebesi ve Alt Boyutlarına Yönelik Görüşlerin Eğitim Durumuna Göre Kruskal Wallis H-Testi Sonucu	77

Tablo 22: Çevre Muhasebesi ve Alt Boyutlarına Yönelik Görüşlerin Mesleki Unvana Göre Mann Whitney-U Testi Sonucu	79
Tablo 23: Çevre Muhasebesi ve Alt Boyutlarına Yönelik Görüşlerin Çalışma Yılı Değişkenine Göre ANOVA Sonuçları	81
Tablo 24: Çevre Muhasebesi ve Alt Boyutlarına Yönelik Görüşlerin Müşavirliği Yapılan İşletme Sayısına Göre U-Testi Sonucu.....	83
Tablo 25: Çevre Muhasebesi ve Alt Boyutlarına Yönelik Görüşlerin Aylık Gelir Değişkenine Göre ANOVA Sonuçları	84
Tablo 26: Çevre Muhasebesi ve Alt Boyutlarına Yönelik Görüşlerin Mesleğin İcra Edildiği Yere Göre T-Testi Sonuçları	86
Tablo 27: Çevre Muhasebesi ve Alt Boyutlarına Yönelik Görüşlerin Nüfus Artışına Verilen Önem Derecesine Göre ANOVA Sonuçları	87
Tablo 28: Çevre Muhasebesi ve Alt Boyutlarına Yönelik Görüşlerin Çarpık Kentleşmeye Verilen Önem Derecesine Göre Kruskal Wallis H-Testi Sonucu	89
Tablo 29: Çevre Muhasebesi ve Alt Boyutlarına Yönelik Görüşlerin Sanayileşmeye Verilen Önem Derecesine Göre ANOVA Sonuçları	91
Tablo 30: Çevre Muhasebesi ve Alt Boyutlarına Yönelik Görüşlerin Lüks Yaşam Standartlarına Verilen Önem Derecesine Göre ANOVA Sonuçları	92
Tablo 31: Çevre Muhasebesi ve Alt Boyutlarına Yönelik Görüşlerin İklim Değişikliği/Küresel Isınmaya Verilen Önem Derecesine Göre ANOVA Sonuçları	94
Tablo 32: Çevre Muhasebesi ve Alt Boyutlarına Yönelik Görüşlerin Nükleer Santrallere Verilen Önem Derecesine Göre Kruskal Wallis H-Testi Sonuçları.....	96
Tablo 33: Çevre Muhasebesi ve Alt Boyutlarına Yönelik Görüşlerin Savaşlara Verilen Önem Derecesine Göre ANOVA Sonuçları	97

ŞEKİLLER DİZİNİ

Şekil 1: Geleneksel Muhasebe Sisteminde Dağıtım	22
Şekil 2: Çevresel Muhasebe Sisteminde Dağıtım	23



GİRİŞ

Sanayileşme ile 20. Yüzyılda başlayan hareketlilik teknoloji ile birlikte günümüze kadar hızla gelmiş beraberinde de bir çok çevre kirliliği ve sorunu getirmiştir. Öncelikle kaynakların bilinçsizce kullanılması bu sorunlara yol açarken zamanla hızlı nüfus artışı, düzensiz yerleşim, sanayileşme gibi kavramlar yaşantımıza çevre sorunları olarak girmiştir.

Kaynakların hızla tükenmesi ve kirliliğin artmasının temelinde hızlı nüfus artışı yatmaktadır. Nüfusun giderek artması daha fazla ihtiyacın ortaya çıkmasına sebep olmakta bu ihtiyaçların karşılanmasında da kaynaklar yetersiz kalmaktadır. Dolayısıyla yenilenemeyen kıt kaynaklar ile ihtiyaçlar arasındaki doğal denge bozulmaktadır. Hızlı nüfus artışına paralel olarak toplumun kent yaşantısına kayması yaşam alanlarını daraltmakta ekolojik dengenin bozulmasına sebep olmaktadır. Kalkınmada rolü yüksek faktörlerden biri olan sanayileşme her ne kadar toplumların gelişmesine neden olsa da bilinçsiz teknolojiyle çevre kirliliği dikkate alınmadan gerçekleştirilen faaliyetler ciddi boyutlarda çevresel problemlere yol açmaktadır.

1960'lı yıllarda adından söz ettirmeye başlayan çevre muhasebesi kavramına 1970'li yıllarda daha olumlu yaklaşılmaya başlanmıştır. Önüne geçilemeyen ekonomik büyüme ve tüketim sorgulamayı getirmiş bu sayede çevre faktörleri dikkate alınmaya başlanmıştır. 1980'lerde bu gelişmeler ilerlemiş küresel boyuta taşınmış olup 1990'lı yıllar ise araştırmaların çoğaldığı çevre muhasebesinin temel taşı olarak adlandırılan yıllar olmuştur.

Çevresel faktörlerin zamanla önemini arttırması, bu faktörlerin saptanmasında işletmeler için önemli bir araç olan muhasebe kavramını dolayısıyla muhasebeciyi ve sorumluluklarını ön plana çıkarmaktadır. İşletme faaliyetlerinin doğru saptanmasında ve raporlaştırılmasında muhasebe meslek mensupları önemli bir yere sahiptir.

İşletmelerin sonsuz ömürleri olduğu varsayılarak gerçekleştirilen faaliyetlerde çevresel duyarlılık ve yasal sorumluluklar için işletmeler bazı çevresel maliyetlere katlanmaktadır. Bu maliyetler çevreyi korumaya yönelik araştırılan önleme amaçlı, doğal kaynakların kullanımı sonucu oluşan kullanma ve işletmenin faaliyeti sonucunda oluşan zarar maliyetleri olarak ortaya çıkmaktadır.

Geleneksel muhasebe sistemine göre kayıt altına alınan bu maliyetler işletmeleri doğru verilerden uzaklaştırmakta işletmenin verimliliğini düşürmektedir. Çevresel muhasebe yöntemi ile hesaplanan ve kayıt altına alınan veriler işletme yöneticileri, paydaşları ve dış bilgi kullanıcılarını güvenilir bilgiye ulaştırmakta işletmenin daha az maliyetle kar oranlarının yükselmesine olanak sağlamaktadır.

Çalışma üç ana bölümden oluşmaktadır,

Çalışmanın birinci bölümünde, ayrıntılı biçimde çevre kavramının ne olduğuna değinilmiştir. Çevre kirliliğinde söz edilmiş olup zamanla yaşam alanlarının yok olmasına bu ve bu kirliliğe neden olan faktörlere değinilmiştir. Daha sonra çevre muhasebesi kavramından, amaçlarından ve tarihsel gelişiminden bahsedilmiş bu kavramın en önemli faktörü olan meslek mensupları ile arasındaki ilişkiye ve meslek mensuplarının katkıda bulunabileceği noktalara değinilmiştir. Son olarak çevre muhasebesi türleri ve işletmeler için en önemli faktör olan çevresel maliyetlerin sınıflandırılması ve doğru maliyetleme yöntemiyle hesaplanıp ne şekilde muhasebeleştirilmesi gerektiği ele alınmıştır.

Çalışmanın ikinci bölümünde, işletmelerin çevresel faaliyetleri sonucu çevreye verdiği etkileri ve çevresel performansını işletme yöneticileri, paydaşlar ve bilgi kullanıcılarına iletme süreci olarak adlandırabileceğimiz çevresel raporlama kavramından ve işletmelerin verimliliklerinin, risk derecelerinin belirlenmesi gibi konulara değinen çevresel yönden daha teknik bilgilerin sahip olunması gerektiği çevresel denetimden bahsedilmiştir.

Çalışmanın üçüncü bölümünde, araştırmaya ve analizlere yer verilmiş olup araştırmanın literatür araştırmasına, konusu, amacı, yöntemi gibi konulara değinilmiştir. Araştırma Burdur İli 'nde bağımsız olarak faaliyette bulunan meslek mensuplarına uygulanmış olup çevre muhasebesi hakkındaki algıları ve bakış açıları, güvenilirlik analizi, betimsel istatistikler, yüzde frekans hesaplamaları, açımlayıcı faktör analizi, korelasyon analizi, bağımsız gruplar t testi, one way anova, Kruskal Wallis – H ve Mann Whitney-U testleri ile analiz edilmiştir.

I. BÖLÜM

ÇEVRE VE ÇEVRE MUHASEBESİ KAVRAMLARI

Bu bölümde, kavramsal çerçevede çevre ve çevre muhasebesi kavramlarından bahsedilmiştir. Öncelikle çevre ve çevresel sorunların nedenleri, çevre muhasebesinin tarihsel gelişim ve amaçları, çevre muhasebesine yönelik kuramlar, çevre muhasebesi türleri ve son olarak çevresel maliyetler ve muhasebeleştirilmesi konuları ayrıntılı olarak açıklanmıştır.

1.1. Kavramsal Olarak Çevre

Literatürde çevrenin esas alınan yönlerinin farklı olmasından dolayı birçok farklı tanımı bulunmaktadır. Bunlardan bazılarını sıralamak gerekirse,

Çevre; “İnsan ve diğer canlı varlıklar ile birlikte doğanın doğadaki insan yapısı öğelerin bütünüdür” (Bulca, 1995: 332).

Çevre, bir örgütün faaliyetlerinin devam ettirildiği; yaşamın vazgeçilmez değerleri olan hava, su ve toprak gibi doğal kaynaklar arasındaki ilişkileri de içine alan ortamdır. Çevre, insanların ve yeryüzündeki diğer canlıların hayatlarını idame ettirdikleri, yaşam süreleri boyunca karşılıklı etkileşim içinde oldukları fiziki, biyolojik, sosyal, ekonomik ve kültürel ortamı ifade etmektedir (Akcanlı, 2010: 4).

İşletmeler açısından çevre, gerek üretim işletmelerinin gerekse hizmet işletmelerinin faaliyetlerini ve gelişim süreçlerini etkileyen iç ve dış etkenler sistemidir (Alagöz ve Yılmaz, 2001: 149). Yukarıdaki tanımlardan da anlaşılacağı üzere çevre, insanların ve yeryüzünde yaşayan diğer canlıların yaşamlarını idame ettirdikleri ve doğal kaynaklardan yararlandıkları ortam şeklinde ifade edilebilir.

Çevre kavramının geniş olması, sınırlarının belirsiz görünmesi, çevreyi tanımlamada basitleştirmelere neden olmuştur. Çevreyi vurgulanacak özelliğine göre yapılacak ayırmda niteliksel açıdan ve mekânsal açıdan olmak üzere iki alt grupta inceleyebiliriz. Niteliksel açıdan çevre, fiziksel ve toplumsal çevre olarak incelenirken, mekânsal açıdan çevre yerel, bölgesel, ulusal veya uluslararası bağlamda incelenebilir (Ağ, 2016: 5).

1.2. Çevre Sorunlarının Nedenleri

Çevre sorunları türlü insan faaliyetleri ile çevresel değerlerin tahribi ve çevre kirlenmesi sonucunda ortaya çıkmıştır. Literatürde çevre kirlenmesi ve çevre sorunları çoğu zaman aynı anlamda kullanılıyorsa da çevre sorunları daha kapsamlı olup, çevre kirliliğini de içerir. Zira dar anlamda bu sorunlar, hava, toprak, su kirlenmesi ve bu kirliliğin çevrede yaşayanlar için tehlike oluşturması olarak algılanırken, günümüzde kirlenme dışında pek çok sorun çevre sorunu olarak kabul edilmektedir. Çevre sorunlarının belli başlı nedenleri, nüfusun genel ve bölgesel anlamda artışı, düzensiz şehirleşme, orman tahribi ve erozyon, orman yangınları, kanunsuz ve aşırı avcılık, konut ve işyerlerinde kalitesiz yakıt kullanımı, sanayi tesislerinin neden olduğu kirlilik, kişi başına kullanılan enerji, su ve kömürde artış, doğal bitki örtüsünün tahribi, atmosferik özelliklerden kaynaklanan problemler (ozon, asit yağmurları), atık sular, çöp ve katı atıklar, yanlış arazi kullanımı vb. olarak sıralanabilir. Sayılan bu nedenler genel olarak şu başlıklar altında incelenmektedir (İnançlı, 1996: 4).

1.2.1. Nüfus Artışı

Hızlı nüfus artışı, çevre kirlenmesi ve kaynak tükenmesi gibi çevre sorunlarının temel nedenlerinden biri olarak kabul edilmektedir. Zira maden, su, oturulabilir alan, tarım alanları gibi doğal kaynaklar sınırlıdır ve giderek azalmaktadır. Nüfus arttıkça, yiyeceğe, suya, enerjiye olan ihtiyaç artmakta, söz konusu doğal kaynakların dengesizce kullanılması ise doğanın kendini yenileme gücünü azaltmakta, temiz hava, su, orman ve verimli topraklar tahribata uğramaktadır. Yani nüfus artışı doğal kaynaklar üzerinde bir baskı unsurudur. Çevre denilen biyolojik sistemler bütünü de, bu baskı ile yanlış kullanılmakta, bunun sonucu olarak çevrenin bozulması, kirlenmesi hatta yok olması gündeme gelmektedir. Dünya nüfusu günümüzde yaklaşık 7 milyar insanı barındırmaktadır. Gelişmiş ülkelerde nüfus artış oranı yıllık % 20'lerin altında seyrederken, az gelişmiş ülkelerde bu oran % 80 civarındadır. Dünya nüfusundaki bu artışın hızlı bir şekilde devam etmesi; bir yandan gıda, hammadde ve enerji kaynakları açısından doğal çevre üzerinde baskılar yaratarak çevre kaynaklarının aşırı kullanımına yol açarken, diğer yandan tüketimdeki artışla birlikte üretim ve tüketim süreçlerinden çevreye bırakılan artıkların fazlalaşmasına yol açmaktadır (Ertürk, 1998: 88).

Bu noktada, nüfus artış sorununun çözümü için alınacak önlemlerin başında nüfus ve aile planlaması ile desteklenen etkili nüfus politikası uygulaması gelmektedir. Burada iki temel unsur vardır (Çepel, 1992: 149) :

- Nüfus sayısı ile kaynak varlıkları arasındaki dengeyi sağlamak,
- Ekonomik temel gereksinimleri sağlayabilecek bir nüfus dengelemesi yapılarak devamlılığını korumak.

1.2.2. Çarpık Kentleşme

Kentleşme, sanayileşme ve ekonomik gelişmeye koşut olarak kent sayısının artması ve bugünkü kentlerin büyümesi sonucunu doğuran, toplum yapısında artan oranda örgütlenme, işbölümü ve uzmanlaşma yaratan, insan davranışı ve ilişkilerinde kentlere özgü değişikliklere yol açan bir nüfus birikimi sürecidir (Ertürk, 1998: 89). Kentleşme eğilimi, kısa dönemlerde toplumların refah düzeylerinin artırılmasında kaçınılmazdır; fakat önlemsiz ve aşırı bir kentleşme, yerleşimlerin belli bir bölgede toplanması, ekolojik dengenin bozulmasına yol açan unsurları doğrudan etkilemektedir. Büyük kentler bir yandan doğal nüfus artışı ile büyümekte, talep artışına paralel olarak üretim artmakta, bu da fiziksel çevrenin kirlenmesine neden olmaktadır. Gelecekte tüm dünya nüfusunun yaklaşık yarısının kentlerde yaşayacağı tahmin edilmektedir. Bu da mevcut sorunlara yenilerinin ekleneceğinin bir ifadesidir. Kentleşme süreci, mekân sorunu, çöp sorunu, susuzluktan kaynaklanan ve çeşitli hastalıklara sebep olan sorunlar, kentin doğal güzelliklerinin bozulması, hava kirliliği, trafik tıkanması gibi kente özgü çevresel zararlar yanında, toplumsal bunalımlara da ortam hazırlamaktadır. Kentli nüfusun çalışma ve tüketim sorunlarının giderilmesi, sağlık, eğitim, kültür, ulaşım, elektrik gibi gereksinimlerinin karşılanması sorun yaratmakta, fakat kaynak yetersizliğinden üstesinden gelinebilmektedir. Bu durum da kişilerin hayat standardını düşürmekte, kentler giderek yaşanılmaz alanlar haline gelmektedirler (Ertürk, 1998: 90).

1.2.3. Sanayileşme

Ülke kalkınmasında anahtar faktör olarak kabul edilen sanayileşme, doğal kaynak harcaması, enerji tüketimi ile imalat prosesleri sonucu yaratılan kirlilik ve atıklar yüzünden çevre sorunlarının önde gelen nedenlerinden biri olmuştur. Günümüzde sanayileşme, ülkelerin sosyo-ekonomik gelişiminin bir ön koşuludur. Fakat aynı zamanda, sanayileşmenin plansız, düzensiz ve çevreyi dikkate almeyan bir teknoloji ile

gerçekleştirilmesi, çevre sorunlarına neden olan unsurların başında gelmektedir. Sanayileşme ile insan gücünün yerine, bilimsel ve teknolojik gelişmelere bağlı olarak makinaların üretim sürecine ikamesi başlamıştır. Böylece üretim kapasitesi yükselmiş, buna bağlı olarak da tüketim miktarı ve çeşitleri artmıştır. Önceleri sınırsız ve bedava kabul edilen doğa, sanayileşme süreci ile sınırlı sermayeye dönüşmüştür. Sanayileşme ile verimli arazilerin bir kısmı sanayiye aktarılarak yok edilmiş ve ileriki aşamalarda işletmelerden kaynaklanan gürültü, hava, su, toprak kirlilikleri gündeme gelmiştir (Görmez, 1991: 10).

Türkiye gibi gelişmekte olan ülkelerde ise, kalkınmayı hızlandırmak amacıyla, çevreyi dikkate almayan ve uzun vadeli tercihler yerine, kısa vadeli tercihleri yeğleyen sanayileşme politikalarının uygulanması sanayileşmeden kaynaklanan kirlenmeyi daha da arttırmaktadır. Plansız sanayileşme sonucu sanayinin yanlış yer seçimi de, sosyo-ekonomik kalkınmanın önemli unsurları olan turizm, tarım vb. sektörlerin kaynaklarının heba edilmesine yol açmaktadır. Yine sanayileşme kentleşmenin çekici gücü olarak nüfusun bu alanlarda yoğunlaşması yoluyla çevre kirlenmesinin artmasında dolaylı bir rol oynamaktadır (Ertürk, 1998: 92).

1.2.4. Diğer Nedenler

Deprem, çığ, yıldırım düşmesi, volkanik olaylar, küresel ısınma nedeniyle eriyen buz dağları ve bunun yanında orman yangınlarına bağlı olarak ortaya çıkan çölleşme, buna karşın dünyanın başka bir yerinde fazla yağın yağmur nedeniyle çıkan sel felaketi ve erozyonun oluşması gibi doğal afetler önem arz eden çevre sorunları arasındadır. Son zamanlarda çevreye zararı oldukça yüksek olan enerji kaynaklarından en önemlileri petrol ve kömür olarak görülmekte olup bitki örtüsünü ve çevreyi oldukça tahrip etmektedir (Ağ, 2016: 16; Bulut Deniz , 2018: 32).

Bu sayılan nedenlerin yanında, son yıllarda en karlı sektörlerden biri olan turizm de, nüfus yoğunluğuna bağlı olarak, deniz ve kıyıların kirlenmesine, doğal ve tarihi güzelliklerin tahribine neden olmaktadır. Esasında, daha önce ifade edildiği gibi çevre sorunlarının başlıca nedeni, insanların doğayı bilinçsizce ve yanlış kullanımlarıdır. Büyümeye yönelik iktisadi düşüncelerin etkisiyle, doğa acımasızca tahrip edilmiş, teknolojik gelişmenin yarattığı fiziki, kültürel ve sağlıksız çevre hayatımızın bir parçası haline gelmiştir (Görmez, 1991: 11).

1.3. Çevre ve Muhasebe Kavramının İlişkisi

Genel bir bakış açısıyla düşünüldüğünde, çevre kavramı, sadece doğal çevre olarak görülmekte, bir birimin kendisi hariç kalan her şey aslında o birimin çevresini oluşturmaktadır. İşletme açısından bakıldığında, diğer işletmeler, sınırları içinde bulunduğu ülke, ticaret yaptığı ülkeler, yani kısaca kendisi hariç tüm dünya, hatta geniş anlamda evren, işletmenin dış çevresi anlamına gelmekte, bir ülke için düşünüldüğünde, içinde bulunduğu ekosistem, dünyanın geri kalanı ve yine evren dış çevresini oluşturmaktadır. Bu açıdan düşünüldüğünde, dış çevrede olan her olay, bir işletmenin veya bir ülkenin muhasebesi açısından büyük önem taşıyabilmektedir.

Genel muhasebe ile çevre muhasebesi arasındaki ilişki, kayıtlama ve raporlama olarak iki şekilde ortaya çıkmaktadır. İlk olarak çevre etkenlerinin kayıtlanmasında iki ayırım söz konusu olup bunlar; faaliyetlerin bilanço ve sonuç hesaplarında gösterilmesidir. Çevresel faaliyetlerin bilanço hesapları kullanılarak yada yeni bir hesap açılarak kayıt altına alınması üzerinde durulmaktadır. Fakat bilanço hesaplarında gösterilmesi mümkün olmayan hesaplar söz konusu olduğunda sonuç hesapları kullanılmaktadır. İkinci olarak faaliyetlerin raporlanması günümüzde en önemli konu olmasının yanında işletme ile bilgi kullanıcıları arasında en önemli köprü görevi görmektedir. Bu yüzden doğru ve güvenilir bir şekilde hazırlanması önem arz etmektedir (İçöz ve Kılınç , 2016: 1522).

Maliyet muhasebesi açısından çevre muhasebesine bakacak olursak, ilk olarak çevresel maliyetlerin gruplanması gerektiği önem arz eden noktalardan en önemlisi olarak karşımıza çıkmaktadır. Etkili bir çevre muhasebesi, ürünleri ve türleri gider yerleri açısından doğru dağıtacak, bu sayede yöneticiler güvenilir bilgi elde edecek, aynı zamanda işletme maliyetlerini de minimuma indirebileceklerdir (Alagöz ve İrdiren, 2013: 433).

1.3.1. Çevre Yönetiminde Muhasebenin Rolü

Çevrenin yönetiminde muhasebenin ve muhasebecinin rolünü ve bu rolün önem derecesini saptamak kolay değildir. Çünkü objektif kriterlerde düşünüldüğünde, çevrenin yönetimi muhasebecilerin görevi olarak görülmemektedir. Ancak daha önce de belirtildiği gibi, işletmelerin çevrelerinde oluşan olumlu ve olumsuz faktörlerin, muhasebeyi ve muhasebeciyi, dolayısıyla da işletmeyi etkilemesi kaçınılmazdır.

Üretimin ve işletme faaliyetlerinin sağlıklı olarak gerçekleşmesi, yönetimin başarısı olduğu kadar, çevresel koşullara da bağlıdır. Bu nedenle, çevre muhasebesinin düzenlenmesinde, muhasebecilerin klasik işlevlerinin çevre konularına da duyarlı bir şekilde düzenlenerek, çevre faktörlerinin olumlu ve olumsuz etkilerinin saptanması, planlanması, finansmanı ve bunların mali tablolara yansıtılması sorumluluğunu taşımaları ve böylece farklı bir rol üstlenmeleri öngörülmektedir (Gökdeniz, 1996: 23).

En temel düzeyde ele alındığında, muhasebecilerin çevre konularına eğilmelerini gerektiren başlıca iki neden vardır. Bunlar;

- Değişen yasalar, piyasa değişimleri, maliyet unsurlarındaki değişimler gibi nedenlerin muhasebe ve maliyetlere yansımaları dolayısıyla çevre konularının iş dünyasını yakından ilgilendirmesi,
- Bu konulara paralel olarak denetimcilerin de değişik yaklaşımlarda bulunması gerekliliğidir.

Sürdürülebilirlik kavramı ve uluslararası finansal kapitalizm arasındaki temel çelişki aslında muhasebe ve finansın faaliyetlerinin merkezinde de bulunmaktadır. İleride ele alınacak olan sosyal muhasebe ile çevre muhasebesi ve finansman ise, etkilenebilecek türlerin yaşayabilmesine olanak sağlayacak, hem ahlaki hem de üretken muhasebe ve finans için bir yol önermektedir. Çevre yönetiminde muhasebecinin de büyük bir rolü olduğundan hareketle, ABD ve İngiltere başta olmak üzere birçok ülkede üniversitelerde “Sosyal Muhasebe” ve “Çevre Muhasebesi” eğitimine ilişkin çalışmalar yapılmaktadır (Gökdeniz, 1996: 24). .

1.3.2. Çevresel Konularda Muhasebecinin Rolü

Toplumlar, geleceği, refahı, istikrarlı gelişmesi ile çok yakın ilgisi olan işletmeler hakkında bilgi sahibi olmak isterler. Toplumun ve iş dünyasının çok büyük bir bölümünü oluşturan işletmeler hakkında bilgiler de muhasebe verilerinden elde edilir. Bu kapsamda ele alındığında, muhasebecilerin çevre yönetimine katkıda bulunabileceği beş ana nokta ön plana çıkar (Gökdeniz, 1996: 23).

- Yürürlükte olan muhasebe sistemlerinin elden geçirilmesi,
- Yürürlükteki muhasebe sistemlerinde var olan çelişkili noktaların yeniden düzenlenmesi,

- Çevresel yatırımların getirdiği ek finansal harcamalar için öngörü sistemlerinin yerleştirilmesi,
- Çevresel verimliliğin raporlama düzenine yansıtılması
- Yeni muhasebe iletişim ve bilişim sistemlerinin geliştirilmesi.

1.4. Çevre Muhasebesi Kavramının İncelenmesi

Günümüz dünyasında meydana gelen teknolojik değişim ve gelişmeler, hızlı nüfus artışı, çarpık kentleşme, serbest piyasa ekonomisinin oluşturduğu aşırı rekabet koşulları, sanayileşme ve sanayileşme sonucu doğal kaynakların aşırı kullanımı, savaşlar, kazalar ve benzeri nedenlerden dolayı birçok çevresel sorunlar ortaya çıkmıştır (Gönen ve Güven, 2014: 55).

Genel olarak çevre muhasebesi, ölçümü, tanımlamayı ve çevresel maliyetlerin belirlenmesini, bu maliyetlerin işletmeye entegrasyonunu, çevresel sorumlulukların ve sonuçların belirlenip finansal tablolarda gösterilerek şirket hissedarlarına iletilmesidir (Archana, 2017: 1007).

Gerek ekonomik, gerekse teknolojik ve sosyal gelişmeler sonucu meydana gelen çevresel sorunlar sonucunda çeşitli çevresel model ve tekniklerin geliştirilmesine ve sosyal sorumluluk ilkesi gereğince muhasebe biliminin de çevresel konuların içine dahil olmasına neden olmuştur. Dolayısıyla çevre ve muhasebe arasındaki etkileşim sonucunda çevre muhasebesi ortaya çıkmıştır. Bu bağlamda çevre muhasebesi; çevresel kaynakların tüketilmesi sonucunda meydana gelen etkilerin muhasebesi olarak ifade edilebilir. Çevre muhasebesi; işletmelerin sosyal sorumluluk kavramı çerçevesinde çevreye yönelik faaliyetlerini etkin bir biçimde yürütebilmelerinde, toplumda oluşturdukları çevreci imajlarının geliştirilmesinde, çevreci hareketlere cevap verilebilmesinde, küresel rekabet ortamında rekabet güçlerinin artırılabilmesinde ve yönetimden kaynaklanan risklerin azaltılabilmesinde önemli bir yönetim aracı olarak rol almaktadır (Korukoğlu, 2014: 481).

Çevre muhasebesinin dayandığı temel felsefe; doğal çevrenin önemini vurgulayan, Kuzey Amerika yerlilerinin “bu dünya bize atalarımızdan miras kalmadı, biz onu çocuklarımızdan ödünç aldık” atasözü ve benzeri görüşlerdir. Doğadaki kıt kaynakların aşırı bir biçimde tüketilmesi ve oluşan bu tüketimin tekrardan yerine konulamaması dünyanın bir zararı olarak kendini göstermektedir. Dolayısıyla bu

bağlamda küreselleşen dünyada doğal çevreye verilen zararların veya kazandırılan değerlerin mikro ve makro düzeyde gerek sosyal gerekse ekonomik ve kültürel yapı içerisinde ortaya konulabilmesi ve değerlendirilebilmesi amacıyla çevre muhasebesinin önemi gittikçe artmaktadır (Çelik, 2007: 153).

1.5. Tarihsel Perspektiften Çevre Muhasebesi

İlk kez muhasebe sistemini hangi uygarlığın kullandığı ve ne zaman kullandığı tam olarak bilinmese de envanter işlemlerinin ilk defa Mezopotamya ve Mısır'da uygulandığı düşünülmektedir. Bunun yanında yazılı muhasebe kurallarının da ilk kez Hamurabi Kanunlarında olduğu bilinmektedir. Fakat muhasebede kayıt sisteminin de Fenikelilere kadar uzandığı düşünülmektedir. Abdullah İbni Muhammed'in 1363 yılında yazdığı "Risale-i Felekiye" isimli eserde defter-i kebir, yevmiye defteri ve kayıtlamadan söz edilmektedir (Ağ, 2016: 60).

Çevresel faktörlerin muhasebe sisteminin gelişmesinde ve uygulamada ortaya çıkan farklılıklarda etkisi olup bunun yanında ülkelerin politika, kültür ve yasal sistemleri de doğrudan etkileyen faktörler arasında bulunmaktadır (Solaş ve Ayhan, 2007: 190).

Çevre muhasebesi ile ilgili çalışmalar ilk olarak 1968'de ekonomistler, muhasebeciler, yatırımcılar, bilim adamlarından oluşan yaklaşık otuz kişilik bir grup tarafından Roma' da Lincei Akademisi'nde bir araya gelip görünmeyen üniversite olarak adlandırılan Roma Kulübünü kurmalarıyla başlamıştır. Bu çalışmalar daha çok toplumun sosyal sorumluluklarını farketmesini sağlayan bir adım olmuştur (Özbirecikli, 2006: 65).

Muhasebe sistemi ile çevre arasındaki ilişkiyi ortaya koymak adına Mathews tarafından yapılan çalışmalara göre çevre muhasebesinin tarihsel gelişimini 3 dönemde incelenebilir (Kırhoğlu ve Can, 2006: 4).

1.5.1. 1971 - 1980 Dönemi

1960 yılında tümüyle birbirine karşıt ve ödün vermez tavırlarla sürdürülen tartışmalar, 1970'lerden sonra azalmış ve daha ılımlı bir platforma taşınmıştır. 1970'lerden itibaren, tükenmeyen ekonomik büyüme konuları sorgulanmaya başlanmış ve bu sorgulama, daha geniş çaplı ve gerçek yaşama uyumlu ekonomik analizler yapma

ihtiyacını tetiklemiştir. 1970’li yıllarda, çevrecilerin sayısının artması ve toplum bilincinin uyanmasıyla, doğayı koruma bilinci yasalarda da yerini almaya başlamıştır. Çok uluslu şirketler bu yıllarda çevresel bilinçlenmeye önem vererek bu yapıyı örgütlerine dahil etmişlerdir (Altınbay, 2007: 2).

1.5.2. 1981 - 1990 Dönemi

1980-1990 dönemi, giderek artan sayıda işletmenin çevre sorunlarıyla doğrudan ilgilendiği ve sorunları aşmak üzere çaba göstermeye başladığı dönem olmuştur. Sorunlar küresel boyutta tartışılmaya başlanmış, hem makro hem de mikro düzeyde önlemler ve çözümler gündeme gelmiştir. (Altınbay, 2007: 2).

1.5.3. 1991 - 1995 Dönemi

Çevre muhasebesinin olgunlaşma aşamasıdır. Çevresel bilgiler dikkate alınmaya başlanmış, çevresel bilgilendirmeler ve denetimler başlamıştır. Hem pratik hem de teorik olarak özellikle gelişmiş ülkelerde çevre muhasebesi, geniş bir şekilde tartışılmaya başlanmıştır. Çalışmalar bu dönemde büyümeye başlamış ve bu dönem çevre muhasebesinin ‘temel taşı’ olarak adlandırılmıştır. 1992 tarihinde gerçekleştirilen BM ‘Yeryüzü Zirvesi’ dönemin gelişmesinde önemli bir yere sahiptir (Gönen ve Güven, 2014: 42).

1.5.4. 1995 - 2019 Dönemi

1995 yılı sonrasında ise muhasebenin temel ilkelerinden sosyal sorumluluk ve özün önceliği kavramları gereği, çevresel maliyetlerin ilgili oldukları süreçler ve ürünlere yüklenebilmesi için muhasebe hesaplarını çevresel maliyetlere yönelik sınıflandıran çevre muhasebesi kavramı geliştirilmiştir. Çevre bilgileri dikkate alınmaya başlanmış olup, çevre denetimi başlamıştır. Hem gelişmiş hem de teorik olarak çevre muhasebesi yaygın olarak tartışılmaya başlanmıştır.

Bu dönemde çevre muhasebesi ve çevresel bilgilerin raporlanmasına ilişkin rehberlikler verilmiştir. Muhasebe bilimi çevre konularının varlık ve toplum üzerinde yaşamaya başlamasının önemi nedeniyle önemli ölçüde artmıştır. Yeni çevre muhasebesi alt alanları, yani çevresel denetim ve çevre yönetimi muhasebesi geliştirilmektedir. Çevresel raporlar, araştırmacılar tarafından ele alınan bir diğer alt alan olarak görülmüş ve bu alt alan çevre yönetimi ile ilgili standartların uygulanması,

denetim veya doğrulamanın bir parçasını da içeren standartlar nedeniyle daha çok ilgi görmüştür (Stanciu vd, 2011: 267).

Çevre muhasebesi ile ilgili araştırmalar, sosyal muhasebe gibi diğer bölümleri geride bırakarak muhasebe araştırmalarında ön plana çıkmıştır. Çevresel sorunların toplumdaki önemi nedeniyle çevresel raporlar, çevre yönetimi muhasebesi ve çevre denetimi araştırmacılar için bir ilgi alanı olmaya devam etmektedir. Bu alandaki araştırmacılar alana daha fazla dikkat etmekte bununla birlikte çevre muhasebesi hakkında yazılan makalelerin kalitesi ve miktarı artmaya devam etmektedir (Todea vd, 2010: 209).



Tablo 1: Çevre Muhasebesinin Önemli Tarihsel Aşamaları

TARİH	AÇIKLAMA
1972	Çevre sorunları-ekonomik kalkınma ilişkisi ilk kez bir Birleşmiş Milletler Konferansı'nda tartışıldı.
1972-1980	Norveç çevre muhasebesi hesap ve kayıt düzenini oluşturdu.
1983-1987	Birleşmiş Milletler Çevre ve Kalkınma Komisyonu kuruldu.
1990'ların başı	Ülkelerin gerçekleştirdiği çevre muhasebesi uygulamaları Dünya Bankası tarafından incelendi.
1992	Rio'da gerçekleştirilen Birleşmiş Milletler Yeryüzü Zirvesi'nde sürdürülebilir kalkınma için doğal kaynakların düzenli kullanımı hakkında fikir birliğine varıldı.
1993	Birleşmiş Milletler tarafından çevre muhasebesi el kitabı yayınlandı
1994	Londra Çevre Muhasebesi Grubu kuruldu.
1998	Uluslararası Yüksek Denetleme Örgütü (SAI's) 'Doğal Kaynaklar Muhasebesi' isminde bir rapor yayınladı.
2000	BM İstatistik Bölümü (UNSD-United Nations Statistics Division) Kenya Grubu tarafından Entegre İktisadi ve Çevre Muhasebesi (SEEA-System of Environmental-Economic Accounting) el kitabının kullanım kılavuzunu yayınladı.
2004	UNSD ve Dünya Gıda Örgütü (FAO) ortaklaşa 'Balıkçılık için Entegre İktisadi ve Çevre Muhasebesi' adlı el kitabını ortaklaşa yayınladılar
2006	Birleşmiş Milletler Çevresel Muhasebe Uzmanları Konseyi (UNCEEA-United Nations Committee of Experts on Environmental-Economic Accounting) milli çevre istatistikleri ve çevresel iktisadi muhasebenin uygulanmasını araştırmaya yönelik küresel bir değerlendirme sürecine başladı
2007	BM 'Enerjiye Yönelik Çevresel ve İktisadi Muhasebe (SEEA-E- System of Environmental-Economic Accounting for Energy)' el kitabını geliştirme çalışmalarına başladı.
2007	UNSD küresel su kaynakları hesapları ve enerji hesapları raporlarını yayınladı

Kaynak: Aygen, 2013: 60.

1.6. Çevre Muhasebesinin Uygulanmasındaki Amaçları

Muhasebe bilim dalı çevresel duyarlılık gereği bilgi kullanıcılarına doğru ve güvenilir bilgi vermeyi ve bu yönde çalışmalar yapmayı amaçlamış olup işletmelerin üretim sürecinde oluşan atıklarını muhasebe sürecine dahil etme ile ilgili çalışmalar yapmıştır (Apalı ve Bozcu, 2018: 48).

Soylu ve İleri (2009: 311-312) çevre muhasebesinin amaçlarını;

- Kaynak düzeyini belirli bir tarihte gösteren ve bunun içeriğini sunan bilanço hazırlamak,
- Belirli bir zaman dilimi içinde stoklardaki hareketleri göstermek ve hesaplamalarını gerçekleştirmek,
- Geleneksel muhasebe sistemlerinin yetersizliklerini gidermek,
- Çevresel gelir ve giderleri geleneksel muhasebe içerisinde tanımlamak,
- İşletme ilgi grupları için sağlıklı performans raporları sunmak,
- Yönetim kararlarının daha çevresel olması için mali ve mali olmayan sistemler oluşturmak,

şeklinde belirtmişlerdir. Bu ifadelerden de anlaşılacağı üzere, çevre muhasebesinin makro ve mikro amaçları bulunmaktadır. Çevre muhasebesinin makro amacı; çevresel kaynakların maddi değerlerini saptayarak, bu kaynakları milli gelir hesaplarında gösterilmesini gerçekleştirerek ekonomik ve çevresel verileri aynı çatı altında bir araya getirmektir. Çevre muhasebesinin mikro amacı ise; çevresel konuları mali tablolarda belirterek, çevrenin muhasebe sistemlerine yerleştirilmesini sağlamak ve yönetim kararlarına katkı sunmaktır (Soylu ve İleri, 2009: 311).

1.7. Çevre Muhasebesine Yönelik Kuramlar

1.7.1. Parasal Kuram

Bu kuram ile ilgili yapılan ilk çalışmalar 1972 yılında Nordhaus ve Tobin tarafından gerçekleştirilmiş olup, çevresel konuları muhasebe sistemine dahil etmeye ve parasallaştırmaya çalışmışlardır (Kırlioğlu ve Can, 2006: 3).

Çevre muhasebesinde parasal yaklaşım, çevresel ve doğal kaynakların parasal değerlerle ifade edilip bunlarda meydana gelen her türlü hareketin, var olan milli muhasebe sistemleri içerisine entegre edilmesini ve milli gelir hesaplarında

öngörülmesini ifade eder. Uzun zamandan beri kabul edilmiş, Birleşmiş Milletler Ulusal Hesaplar Sistemi (SNA-System of National Accounts) düzenlemesine uygun yöntemlerle hesaplanan milli gelir verileri, aslında ekonomideki değer taşıyan üretimin bazı yönlerini doğru olarak yansıtmayıp yapılan bazı değerlemeleri de aşırı değerlendirme hataları içindedir. Çevre ile ilgili olarak parasal milli gelir hesaplarının ölçme hatalarının rastlandığı alanlar şunlardır (Mutlu, 2007: 186);

- Koruma giderlerinin değerlendirilmesi,
- Çevrede meydana gelen zararların toplumun ekonomik refahın da meydana getirdiği olumsuz etkiler,
- Çevresel kaynakların azalması ve yıpranmasına bakış biçimi

Koruma giderleri çevreye verilen zararın ortadan kaldırılmasına yönelik olan giderlerdir. Üretim sürecinde bireylerin koruma amaçlı katlandıkları maliyetler mal ve hizmet değerleri içine katıldığı için refah artırıcı bir etkisi yoktur. Mevcut refah seviyesi ölçülürken meydana gelen kirlilik tahmin edilebilmekte fakat ölçülememektedir. Kirlenme zararları kalıntısı olarak adlandırılan çevre kirliliğinin giderilemeyen kısmı toplum refahı üzerine etkisi olduğu halde hesaplamalarda dikkate alınmamaktadır (Mutlu, 2007: 187).

1.7.2. Fiziksel Kuram

Fiziksel yaklaşımın öncüsünün, Sovyetler Birliği hükümetince 1974 yılında kurulan Doğal Kaynaklar Dairesi olduğu ileri sürülmektedir. Doğal kaynak muhasebesi kavramı, ilk kez bu daire tarafından muhasebe kaynaklarında yer almış ve geliştirilmiştir. Daire'nin yaptığı bu çalışmanın kapsamını doğal kaynakların muhasebeleştirilmesi ve bütçeleştirilmesi oluşturmuştur. Bu çalışmaya ek olarak, Fransız hükümeti 1978 yılında aşamalı bir şekilde doğal kaynaklar muhasebesi sistemine dahil olmayı kararlaştırmıştır. Hükümet bu amaçla, bakanlıklar arası Doğal Kaynak Muhasebesi Hesapları Komisyonu oluşturmuştur. Daha sonra, Kanada benzer bir sistem kurmuş ve aynı yaklaşımla uygulamaya çalışmışlardır (Apalı ve Bozcu, 2018: 51)

Çevre muhasebesine fiziksel yaklaşımın ana çizgilerini, Norveç ve Fransa'da geliştirilen muhasebe sistemleri belirlemektedir. Fiziksel yaklaşım, belirli bir zaman dilimi içerisinde mevcut kaynak stokunu ve kalitesini belirleyerek, çeşitli faaliyetler

sonucunda doğal kaynakların miktar ve kalitesinde oluşan değişimleri izlemek şeklinde ifade edilebilir (Okutmuş ve Ergin, 2007:146). Doğal ve çevresel varlıkların para ile ifade edilmesindeki güçlükler nedeniyle, fiziksel yaklaşımın parasal yaklaşımdan daha kolay olduğu ileri sürülmektedir. Diğer taraftan, ekonomi ile çevre arasındaki ilişkilerin açıklanması, fiziksel verilerin toplanmasıyla mümkün olduğundan fiziksel yaklaşım rahat kullanım alanı bulmaktadır.

1.8. Çevre Muhasebesi Türleri

Çevre muhasebesinin birbirleriyle ilişki içerisinde olan kullanım alanları bulunmaktadır. Çevre muhasebesi kavramının alt dallarından olan bu kullanım alanları aşağıdaki gibidir;

1.8.1. Çevresel Milli Gelir Muhasebesi

Çevresel milli gelir muhasebesi makro ekonomik bir ölçüdür. GSMH (ekonomideki mal ve hizmetin bir ölçüsü) buna iyi bir örnektir. Gayri Safi Milli Hasıla (GSMH) toplumun refah düzeyinin ölçüsü olarak kabul edilmektedir. Yenilenebilen ve yenilenemeyen doğal kaynakların kullanımını belirtmek için çevre muhasebesi, parasal ve fiziksel birimler kullanarak ulusal ekonomi yönüyle değerlendirilebilir (Yereli ve Yakın, 2009: 71).

1.8.2. Çevresel Finansal Muhasebe

Çevresel finansal muhasebe, çevresel yükümlülükler ve maliyetlerin tahmin edilmesi, tanımlanması ve raporlanmasıdır. Çevresel finansal muhasebe, dış paydaşlar için geleneksel finansal muhasebe içerisinde yer almayan çevre ile ilgili finansal bilgiler sunar (Coşkun ve Karaca, 2008: 60).

1.8.3. Çevre Maliyet Muhasebesi

Çevresel maliyet muhasebe sistemi üretim sürecinde girdileri ve çıktıları reel maliyetleri ile birlikte oluşturulan bir fiyatlama modeline kaynak oluşturmaktadır. Bundan dolayı yasal uyumu daha düşük maliyetlerle sağlamak için uygun bir yöntemdir.

Çevresel maliyet muhasebesi işlemleri, ek ve yerleşmiş çevresel maliyetlerin farkına varılıp uygun ürün ve süreçlere dağıtılmasını ifade eder. Geleneksel maliyet sistemi, dışarıya verilen gazlar, elden çıkartılan atık maddeler ile atık su maliyetlerinin

ortaya çıkış yerlerine bakmadan, bu maliyetleri farklı maliyet merkezlerine dağıtmaktadır. Üretim sırasında oluşan emisyon, atıklar ve israf edilen malzemeler, maliyet bilgilerinin gizli olmaları veya kayıt altına alınmamaları sebebiyle dikkate alınmamaktadır. Çevre maliyet muhasebe sistemi bu olumsuzlukları gidererek doğru bir dağıtım gerçekleştirmektedir (Soylu ve İleri, 2009: 319).

1.8.4. Çevre Yönetim Muhasebesi

Çevresel yönetim muhasebesinin ortaya çıkışı 2005 yılında IFAC (Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu) tarafından yapılan çalışmaya dayanmaktadır. Bu çalışmaya göre bilgi kullanıcılarının çevresel faaliyetlerin raporlanmasını ve iyileştirilmesini istemeleri ilk çıkış nedenini oluşturken, çevresel maliyetlerin işletme faaliyetleri hakkında karar alma sürecinde öneminin artırması da ikinci çıkış nedenini oluşturmaktadır. Son olarak bu değişimler karşısında geleneksel muhasebe yöntemlerinin yetersiz kalması bu modelin ortaya çıkmasının diğer nedenidir (Akbaş, 2011 : 35-36).

Çevre yönetim muhasebesi, üretimin etkinliğini artırmak, işletmelerin çevreye olan olumsuz etkilerinin ve çevreyi koruma maliyetlerinin düşürülmesi hedefleriyle malzeme akışları ile finansal muhasebe ve maliyet muhasebesi bilgilerinin birleştirilmesini sağlayan bir yaklaşımdır (Ağ, 2016: 79-80).

Çevre yönetim muhasebesinden elde edilecek bilgilerin kullanım alanları aşağıdaki gibidir (Akbaş, 2011: 38).

- Yıllık çevresel maliyetlerin analiz edilmesi,
- Ürün fiyatı belirlenmesi,
- Bütçe oluşturulması,
- Yatırım projelerinin incelenmesi,
- Çevre için gerçekleştirilmesi düşünülen projelerin maliyetlerinin ve sağlayacakları tasarrufların hesaplanması,
- Çevre yönetim sistemlerinin oluşturulması ve hayata geçirilmesi,
- Çevre performansının analizi ve diğer işletmelerle mukayese edilmesi,
- Çevresel etkilerin azaltılması ve eko tasarıma yönelik projeler,

- Çevre ile ilgili maliyetlerin, yapılan yatırımların ve sorumlulukların bilgi kullanıcılarına sunulması,
- Sürdürülebilirliğe ait dışsal raporlama.

Çevresel yönetim muhasebesi işletme faaliyetleri sonucu oluşan etkilerin ayrı ayrı saptanması, analiz edilmesi ve değerlendirilmesi açısından geleneksel sistemden farklılaşması, işletme ve çevresi ile ilgili finansal bilgilerin, malzeme ve enerji akışı gibi finansal olmayan bilgilerin incelenebilmesi bu yaklaşımı ön plana çıkarmaktadır.

1.8.5. Çevresel Raporlama

Çevre ile ilgili faaliyetlerin ve performansların raporlanmasıdır. Çevresel raporlama işletmeler tarafından gönüllü olarak gerçekleştirilmektedir. Çevresel raporlama ile ilgili ulusal ve uluslararası herhangi bir yasal düzenleme bulunmamaktadır.

1.8.6. Çevresel Denetim

Çevresel faaliyetlerin denetimi ve denetim sonucu elde edilen bilgilerin kamuoyuna sunulmasıdır. İşletmelerin gerçekleştirmiş oldukları çevresel faaliyetlerin denetimleri devlet kurumları tarafından gerçekleştirilmektedir; fakat bu denetimler sonucu elde edilen bilgilerin kamuoyuna sunulması ile ilgili herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır. İşletmeler gönüllü bir şekilde çevresel denetim sonuçlarını kamuoyu ile paylaşmaktadırlar (Alagöz ve Yılmaz, 2001: 151).

1.9. Çevresel Maliyetler

Son yıllarda artan ve önemini artıran çevresel sorunlar, toplumda bu sorunlara karşı çevresel duyarlılık geliştirmiştir. Bu duyarlılıktan en fazla etkilenen, çevre ile birebir etkileşimde olan, bunun doğal sonucu olarak da maliyetlere neden olan işletmeler olmuştur. Bu nedenle işletme yöneticileri çevresel etkileri ve maliyetleri azaltmak için baskı altında kalmaktadır. Bu etkilerin azaltılması ve maliyetlerin düşürülmesinde çevre muhasebesi, yöneticilere ve bilgi kullanıcılarına doğru ve güvenilir bilgiler vermektedir (Seyitoğulları ve Bilen, 2016: 1746).

Çevresel maliyetler, sürdürülebilir kalkınma süreci içerisinde çevreye yönelik oluşan olumsuz etkiler için önleyici tedbirler alma, çevre politikalarını ve kanunları

uygulama ve çevresel mesuliyetleri yerine getirmek amacıyla işletmelerin katlanması gereken maliyetler olarak ifade edilmektedir (Jing ve Songqing, 2011:147).

Çevresel maliyetler kavramı ortaya çıkış sebeplerine göre iki başlıkta ele alınmakta olup bunlar sosyal maliyetler ve özel maliyetler olarak sıralanmaktadır.

1.9.1. Sosyal Maliyetler

Sosyal maliyetler sonuçları bireylere ve topluma ödedilen maliyet türü olarak adlandırılmaktadır. Aynı zamanda dış maliyetler olarak da ifade edilmektedir. İşletmeler bu maliyetlerden mesul olmamakta toplum ve bireyler etkilenmektedir. Yasal sorumlulukların olmaması ve çevresel kirliliğinin sonucunda insan sağlığına verdiği zararların telafi edilememesinden dolayı sosyal maliyetler zor tespit edilen maliyetlerdir (Aydın, 2010: 26).

Sosyal maliyet türleri ortaya çıkma biçimlerine göre değişmekte olup şu şekilde sıralanmaktadır;

- **Azaltma (önleme) Maliyetleri:** İşletmelerin sebep oldukları çevresel problemleri azaltmak için katlanmak zorunda olduğu maliyetlerdir. Aynı zamanda bu maliyetlerin asıl amacının çevreyi korumak olduğundan koruma maliyetleri olarak da adlandırılabilir. Azaltma maliyetleri; çevre planlaması, çevre eğitimleri, emisyon cihazları, çevreye zararsız ürün ve ambalaj dizaynları, geri dönüşüme uygun tasarımlar, çevre mühendislik hizmetleri, biyolog ve kimyager, çevre denetim ve yönetim sistemlerinden oluşmaktadır (Beller vd., 2012: 100).
- **Kullanma Maliyetleri:** Çevresel kaynakları kullanan işletmeler bu kaynaklarda bir takım yıpranma ve aşınmaya sebep olmakta ve kullanma maliyetlerini oluşturmaktadırlar. Çevreye verilen bu etkiler kaynakların tükenmesine ve çevrenin kirlenmesine yol açmaktadır. Kullanma maliyetleri; hava, su, toprak, görüntü, gürültü, doğalgaz, petrol ve enerji maliyeti olarak sıralanabilir (Çalış, 2013: 183-184).
- **Zarar Maliyetleri :** İşletmelerin çeşitli faaliyetleri neticesinde oluşan çevresel zararlar ve kirlenmeler işletmelerin katlandığı zarar maliyetleridir. Zarar maliyetleri; hava, su, toprak, gürültü kirliliği, çevreye verilen zararın giderilmesi, yapılan şikayetlerin araştırılması şeklinde sıralanmaktadır (Altınbay, 2007: 6).

1.9.2. Özel Maliyetler

İşletmelerin faaliyetlerinden doğan kar ve zarar durumlarına doğrudan etki eden maliyetler, özel maliyetler olarak adlandırılmaktadır. Dolayısıyla işletmelerin çevreye verdiklerin tahribatın onarılması, en aza indirilmesi için katlanılan maliyetler olup bu maliyetler için ödenen bedelin parasal olarak ifadesidir. Özel maliyet türleri şu şekilde sıralanmaktadır (Soylu ve İleri, 2009: 315);

- **Geleneksel Maliyetler:** Malzeme, işçilik, hurda değer, binalar gibi işletmelerin faaliyet süresince katlandığı maliyetleri ifade etmektedir. Hammadde, stoklar ve malzemeler gibi kalemler çevresel maliyet adı altında kabul edilmese bile yöneticilerin karar verme sürecinde bu maliyetleri göz önünde bulundurması önem arz etmektedir (Aydın, 2010: 23).

- **Gizli Maliyetler:** İşletme içinde yasal zorunluluklara dayanılarak oluşan maliyetlerdir. Yasal düzenlemelerden kaynaklanan maliyetler, özel maliyetler, görünmeyen ve isteğe bağlı maliyetler olmak üzere kendi içinde 4 e ayrılmaktadır. *Yasal düzenlemelerden kaynaklanan maliyetler*, ülkelerin faaliyette bulunduğu ülkenin yasaları gereği katlandığı kirlilik kontrolü, temizlik, atık yönetimi, kayıt, çevresel ve finansal sigorta vb. maliyetlerdir. *Özel maliyetler*, sosyal maliyetlerden ayırt edebilmek için o ülkenin kanunlarına bakmak gereklidir çünkü gelişmiş ülkelerde özel maliyet olarak adlandırılırken gelişmekte olan ülkelerde kanunların uygulanmamasından dolayı sosyal maliyet denebilmektedir. *Görünmeyen maliyetler*, işletme ürün ya da tesisin yarı ömrüne geldiğinde katlanılan bakım onarım ve temizliği gibi maliyetleri içermektedir. *İsteğe bağlı maliyetler*, yasalarla uyum içinde olabilmek adına işletmelerin geri dönüşüm, fizibilite, iyileştirme gibi çevre korunmasına karşı gönüllü katlandıkları maliyetleri ifade etmektedir (Kurtlu, 2017: 313).

- **Şarta Bağlı Maliyetler :** Ortaya çıkması ilerleyen zamanlarda kesin olmamakla birlikte, bu maliyetlere şarta bağlı yükümlülük maliyetleri de denmektedir (Çetin vd., 2004: 71).

- **İmaj ve İlişki Maliyetleri :** İşletmelerin çevrede olumlu etki yaratmak için yaptığı çeşitli faaliyetler ile yatırımcı ve tedarikçi gibi gruplarla olan bağının korunması ve devam ettirilmesi için katlanılan maliyetler olarak ifade edilmektedir (Güner, 2012: 59).

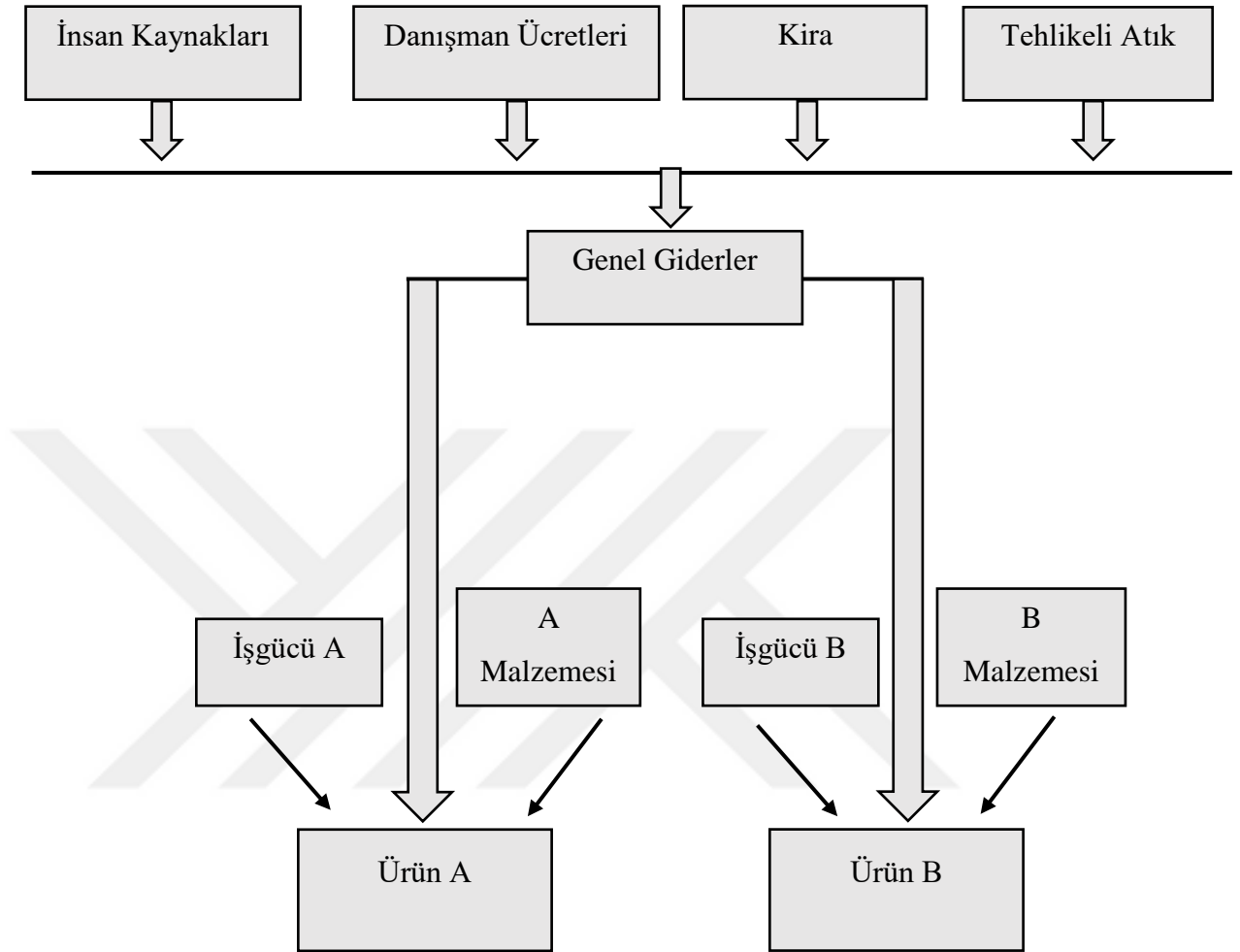
1.10. Çevresel Maliyetlerin Muhasebeleştirilmesi

Çeşitli faaliyetler sonucu ortaya çıkan çevresel maliyetlerin gelişigüzel dağıtılması muhasebenin önemlilik ilkesine aykırı düşmekte olup aynı zamanda işletmenin çevresel giderlerin doğru biçimde belirlenememesine neden olmaktadır (Çalış, 2013: 184).

Mevcut muhasebe sistemlerinde, çevresel maliyetler ve giderler çoğunlukla ayrı hesaplarda kaydedilmemektedir. Çevre ile ilgili giderler, genel üretim giderleri ya da genel yönetim giderleri içerisinde, yatırım maliyetleri ise duran varlıklar hesapları içerisine kaydedilmektedir. Finansal muhasebe içerisinde katlanılan ek çevresel maliyetler, çevre maliyetleri ve çevre yükümlülükleri gibi ayrı bir hesapta izlenebildiği gibi nazım hesaplarda da gösterilebilir. Ayrıca maliyetler dip notlarda göstermek biçimiyle ayrı şekilde raporlar da hazırlanabilmektedir (Coşkun ve Karaca, 2008: 61).

Geleneksel muhasebe sistemi ile çevre muhasebesi sistemi arasındaki fark aşağıda gösterilmiştir.

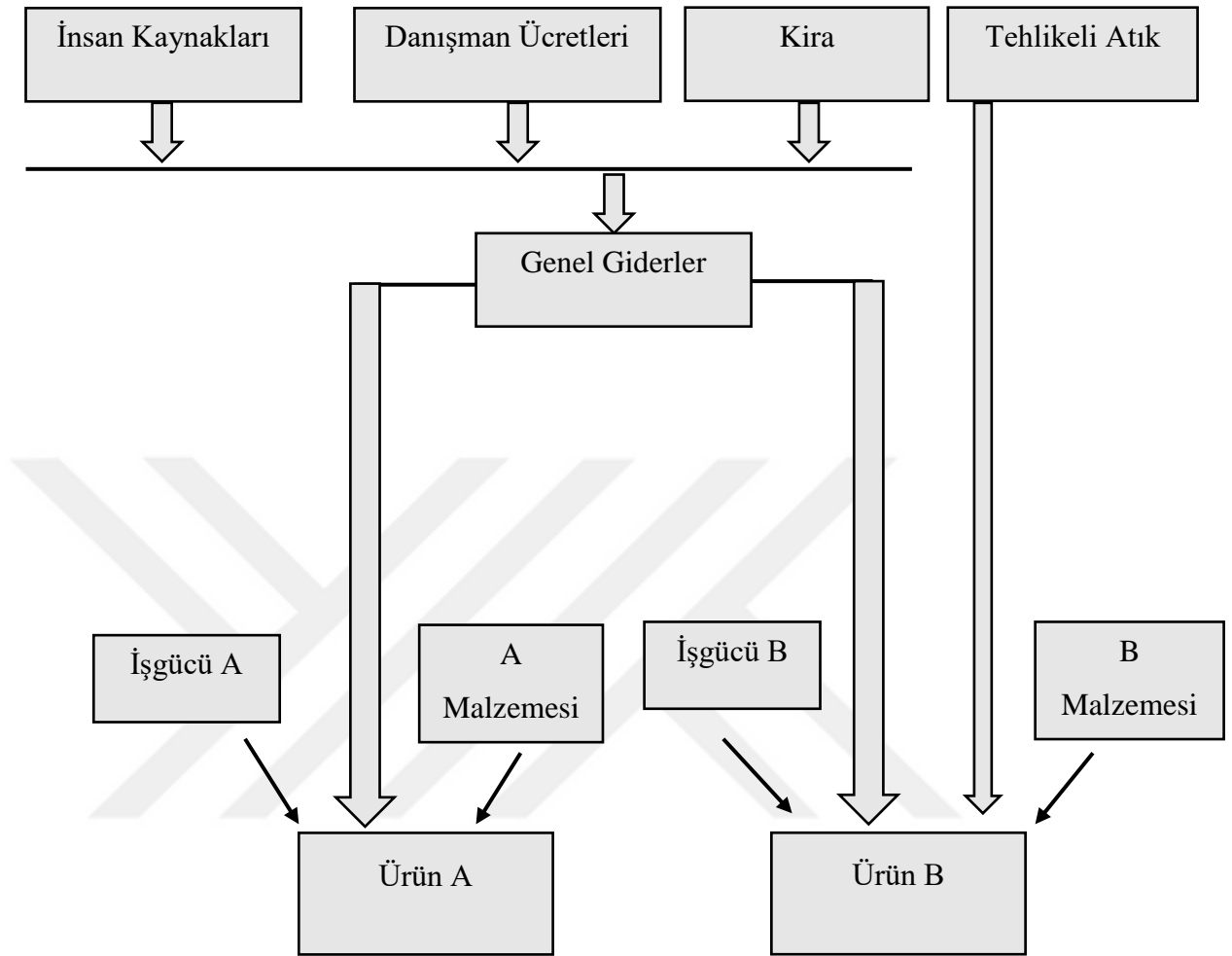
Şekil 1: Geleneksel Muhasebe Sisteminde Dağıtım



Kaynak: (Gönel ve Atabarut, 2005: 40).

Şekil 1’de çevresel maliyet unsuru olan tehlikeli atık maliyeti, direk maliyet ögesi olması gerekirken her iki ürün arasında dağıtılmaktadır. Başka bir ifadeyle, her iki ürün de tehlikeli atık üretiyor kabul edilmektedir. Ancak sadece bir ürünün üretimi sonucu tehlikeli atık olduğu durumlarda geleneksel muhasebe, diğer ürün ile ilgili yanlış maliyet bilgileri oluşmasına ve yöneticilerin karar alma sürecinde bu bilgiler ile yanlış karar vermelerine neden olmaktadır (Gönel ve Atabarut, 2005: 41) .

Şekil 2: Çevresel Muhasebe Sisteminde Dağıtım



Kaynak: (Gönel ve Atabarut, 2005: 41).

Şekil 2’de tehlikeli atık unsuru göz önünde bulundurularak oluşturulan muhasebe sisteminde maliyet unsuru genel giderlere dahil edilmeyip sadece ilişkili olduğu ürünün maliyetine doğrudan eklenmiştir. Dolayısıyla çevreye herhangi bir zararı olmayan A ürünü ile çevreye verdiği zarardan dolayı maliyete direkt olarak katılmak zorunda olan B ürününün maliyetleri doğru şekilde hesaplanmıştır. Bu şekilde oluşturulan bir sistemde yöneticiler ve diğer bilgi kullanıcıları için daha düşük maliyet ve daha güvenilir bilgiye ulaşmaktadır (Gönel ve Atabarut, 2005: 41).

1.10.1. Stokların Muhasebeleştirilmesi

Stoklar, 2 numaralı Türkiye Muhasebe Standardı olup Stoklar başlığı altında “işin normal akışı içinde elde tutulan, olağan iş akışı içinde satılmak üzere üretilmekte olan ya da üretim sürecinde veya hizmet sunumunda kullanılacak hammadde ve malzeme şeklinde bulunan varlıklardır” şeklinde tanımlanmaktadır. İşletmeler ilk madde malzeme alımlarında ürünlerin çevresel niteliklerine de dikkat etmeye başlamış içerisinde bulunan kimyasalları azaltmaya ve daha az kullanmaya özen göstermişlerdir.

Stoklara ait olan çevresel ek maliyetler, 15 numaralı Stoklar hesabında açılacak ayrı hesaplarla, 153 Ticari Mallar Hesabı’nda açılacak ilgili hesabın alt hesaplarında, 9 numaralı Nazım Hesaplar ve bilanço dipnotlarında gösterilebilir. Bu gösterimlerle ilgili örnekler aşağıdaki gibidir (Haftacı ve Soylu, 2008: 97).

Örnek 1:

153 Ticari Mallar Hesabı	XXX	
154 Çevresel Mallar Hesabı	XXX	
191 İndirilecek KDV	XXX	
	İlgili Hesaplar	XXX

Örnek 1’de görüldüğü üzere stoklara ait olan çevresel maliyetler, 15 No’lu Stoklar hesabında açılacak ‘çevresel maliyetler, çevresel yükümlülükler veya çevresel mallar’ şeklinde adlandırılan ayrı hesaplarda gösterilebilir. Bu şekilde gösterilmesi teşvik sisteminin gelişmesine ve kullanılmasına kolaylık sağlamaktadır.

Örnek 2:

156 Çevresel İlk Madde ve Malzeme Hs. Hesabı	XXX	
156.01 İşletme Malzemeleri	XXX	
156.01.02 Temizlik Malzemeleri		
191 İndirilecek KDV		
	İlgili Hesaplar	XXX

Örnek 2’de görüldüğü gibi stoklarla ilgili çevresel maliyetler 156 No’lu çevresel ilk madde ve malzeme hesabı ana hesabında altında açılacak alt hesaplarda izlenebilmektedir.

Örnek 3:

Ek bilgiler elde etmek ve üretmek için 9 No’lu nazım hesaplar da kullanılabilir.

950 Çevresel Mallar	XXX
951 Çevresel Mallar Karşılığı	XXX
İlgili Hesaplar	XXX

Çevresel maliyetler örnek 3’te gösterildiği gibi nazım hesaplarda izlenebilir.

Örnek 4:

1.
2.
.....
17. Stok Değerleme Yöntemi
a - Cari dönemde uygulanan yöntem
b - Önceki dönemde uygulanan yöntem
c - Varsa cari dönemdeki değişikliğin stoklarda meydana getirdiği artış veya azalış tutarı..... TL
d - Çevresel stok maliyeti

Çevresel maliyet hesaplarında stokların takip edilemediği durumlarda maliyetler örnek 4’ de gösterildiği gibi dipnotlarda belirtilir.

1.10.2. Yatırım Harcamalarının Muhasebeleştirilmesi

Çevreyi korumak için yapılan yatırım harcamaları muhasebe sistemleri içerisinde nasıl olacağı aşağıdaki tablo 2’de 25 nolu duran varlıklar hesap grubunda gösterilmektedir.

Tablo 2: Çevresel Yatırımların Sabit Kıymetlerde Gösterimi

Hesap Numarası	Hesap Adı	Örnek
25	Maddi Duran Varlıklar	
250	Arazi ve Arsalar	İleride çevre arıtma ünitesi yapılacak arsa
251	Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri	Atık su deşarj boru hattı
252	Binalar	Arıtma Tesisi
253	Tesis Makine ve Cihazlar	Duman Filtresi
254	Taşıtlar	Atık toplama botu
255	Demirbaşlar	Gaz Dedektörü
256	Diğer Maddi Duran Varlıklar	Karbon Sertifikası
257	Birikmiş Amortismanlar (-)	Atık önleme tesisi birikmiş Amortismanı
258	Yapılmakta olan yatırımlar	Zehirli Atık Biriktirme Deposu İnşaatı
259	Verilen avanslar	Duman Filtre Tesisi İnşaatı

Kaynak: (Aygen, 2013: 74).

İşletmelerin yaptığı yatırımlarda çevreyi koruma söz konusu ise 258 yapılmakta olan yatırımlar hesabı ve alt hesapları kullanılırken yatırım tamamlandığında ise alt hesaplar ilgili duran varlık hesabı ve alt hesaplarına aktarılmaktadır (Lazol vd, 2008: 64).

1.10.3. Faaliyet Giderlerinin Muhasebeleştirilmesi

İşletmelerin katlanmak zorunda olduğu giderlerden biri olan faaliyet giderleri, üretim maliyetleri ile ilişkilendirilmeyen aynı zamanda da faaliyetlerin sürdürülebilmesi için zorunlu olan giderlerdir. Üretim maliyetleri dışında kalan bu giderler Genel Yönetim Giderleri, Pazarlama Satış Dağıtım Giderleri, Araştırma-Geliştirme Giderleri olarak sıralanmaktadır (Apalı ve Bozcu, 2018: 84-85).

Gösterimle ilgili örnekler aşağıdaki gibidir;

İşletmenin yönetim faaliyetleri sırasında oluşan giderler 775 Genel Yönetim Giderleri Hesabında takip edilebilir;

775 Çevresel Genel Yönetim Giderleri Hs.	XXX
775.01 Çevre Eğitim Gid.	

İlgili Hesaplar

XXX

Çevreyi koruma amaçlı yapılan faaliyetler 755 Araştırma Geliştirme Hesabında takip edilebilir;

755 Araştırma Geliştirme Gid.	XXX
755.01 Jeneratör	

İlgili Hesaplar

XXX

Çevresel faaliyetlerle ilgili giderler en fazla faaliyet giderleri içerisinde yer almakta olup işletmeler genellikle bu faaliyetleri genel yönetim giderleri hesabında gösterirler. Ayrıca çevresel giderler uygulamada kalite maliyetleri içerisinde yer almakta, birçok işletme de bu maliyetleri genel yönetim gideri olarak görmektedir. Kaliteyi üretim faaliyetleri içerisinde gören işletmeler için ise maliyetleri ürüne yansıtırken ürünlerin kalitesini artırmak için bu maliyetleri araştırma geliştirme giderleri içerisinde ve alt hesaplarında izlenmesi gerekliliği ortaya çıkmaktadır.

II. BÖLÜM

ÇEVRE MUHASEBESİNDE DENETİM VE RAPORLAMA

Çevre denetimi muhasebe denetimi içerisinde geliştirilmiş yeni bir denetim türü olmakta beraber çevresel raporlama işletmeler için önemli ve en temel bilgi kaynaklarının başında gelmektedir. Bu bölümde çevre muhasebesinde denetim ve raporlama konularına değinilmiş olup denetimin amacı, faydaları ve sakıncaları, sınıflandırılması ve aşamaları anlatılmıştır. Daha sonra çevresel raporlama, raporlamanın amaçları ve süreci konuları ayrıntılı bir biçimde açıklanmıştır.

2.1. Çevre Muhasebesinde Denetim

1970'lerden bu yana çevresel denetim ve raporlama alanında birçok araştırma yapılmış çevre denetimine teknik ve yasalık açısından bakılmış ve alan dışı meslek mensupları aracılığıyla gerçekleştirilmiştir. Zamanla işletme politikaları ve yasalara uygunluğunu tespit etmek amacıyla çevresel yönetim sistemlerine dahil olmuştur (Özbirecikli, 2006: 71).

Çevresel denetim kavramı muhasebe denetimi bünyesinde oluşmuş bir denetim biçimidir. Son zamanlarda adının daha çok duyulduğu çevre denetimi çevresel faaliyetlerin muhasebeleştirilmesinin bir parçası olarak ortaya çıkmıştır. İşletmelerin çevre faktörlerini daha çok göz önünde bulundurması yöneticilerin raporlamalarda karar verme sürecinde çevresel faktörleri de görmek istemeleri ve yasaların bu konudaki hassasiyetleri çevre denetiminin öneminin artmasına neden olmuştur.

Çevresel denetim kavramı çok kapsamlı olmakla beraber işletmelerin çevreye verdiği hava kirliliğinden enerji tasarrufu ve atığa kadar olan bir takım konuları içermektedir. Bundan dolayı bu denetim araştırmaları tek bir denetçi ile değil farklı alanda uzmanlaşmış gruplarla yapılması uygun olmaktadır (İçöz ve Kılınç, 2016: 1526).

Çevre muhasebesi denetimi ile geleneksel muhasebe sisteminde denetimin benzer ve farklılaştığı yönleri aşağıdaki tabloda verilmiştir;

Tablo 3: Çevre Muhasebe Denetimi ile Geleneksel Denetim Arasındaki Benzerlik ve Farklılıklar

Benzerlikler	Farklılıklar
<p>- İki denetim türü için de işleyiş aynıdır.</p> <p>- Çevresel raporlardan denetim amacıyla veri alınması aşamasında geleneksel denetimdeki ile aynı özellik taşıyan kontrol ve gözlem yöntemleri kullanılmaktadır</p> <p>- Her iki denetim türü de işletmenin iç kontrol sistemini değerlendirmekte ve denetim riski derecesini, denetim planını, kullanacakları teknikleri, denetimin kapsamını buna göre belirlemektedir.</p>	<p>-Çevresel denetim teknik yönü ağır basan bir denetim türüdür.</p> <p>-Geleneksel rapor tipi yerine ihtiyaca göre düzenlenen rapor tipi ya da çevre yönetim programının resmi olarak değerlendirdiği rapor tipi kullanılır.</p> <p>-Geleneksel denetimde kullanılan “evet / hayır belgesi” çevresel denetim için yetersiz kalmaktadır.</p> <p>-Çevre denetimi çok daha geniş kapsamlıdır.</p> <p>-Çevre denetimi yapacak denetçinin teknik ve teknolojik bilgiye sahip kişiler olması gerekmektedir.</p> <p>-Çevresel denetim dışa değil içe yöneliktir.</p> <p>-Çevresel denetim sadece yıllık olarak değil değişen sıklıklarla yapılır.</p> <p>-Çevresel denetimin şeklini denetimin amacı belirlemektedir.</p> <p>-Çevresel denetim biyolog, kimyager, hukukçu, muhasebeci ve finansçının içinde bulunduğu bir “ekip çalışması” gerektirmektedir.</p>

Kaynak: (Şerbetçi ve Uçar, 2015: 15)

2.2. Çevre Muhasebesi Denetiminin Amacı

İşletmeler bünyesindeki faaliyetlere çevre muhasebe denetimi gerçekleştirirken şu unsurları göz önünde bulundurmalıdır (Kubalı, 2007: 101);

- İşletmenin faaliyetinin büyüklüğü ve çevreye etkileri,
- Dava edilme olasılığı
- İşletmenin toplumdaki imajı,
- İşletmenin faaliyetlerinden etkilenecek çevreye duyarlı alan olup olmadığı,
- Bütçe mevzuatı,
- İşletme politikası ve işletme öncelikleri,
- İşletme faaliyetlerini etkileyecek olası yasal düzenlemeler.

Çevresel denetim sürecinde, işletmelerin faaliyetleri ve bu faaliyetler sonucunda çevreye verdiği veya verebilecek olduğu zararlar, toplumun çevreye bakış açısı, işletmenin çevresel konulardaki tutumu ve yasal düzenlemelerin işletme faaliyetlerini ne şekilde etkileyeceği gibi konular üzerinde durulması gereken önemli noktalaradır.

Bu unsurlar doğrultusunda işletmelerin çevresel denetim gerçekleştirmesinin amaçları ise şunlardır (Güney ve Polat, 2013: 125);

- Çevre yönetim sisteminin yeterlilik düzeyinin kontrolü
- Yerel, ulusal ve Avrupa Birliği (AB) çevre, sağlık ve güvenlikle ilgili yasal mevzuata uyum, işletme faaliyetlerinin daha etkin ve verimli olmasına yardımcı olmaktadır.
- İşletmenin kendi politikasına uyumu, işletme içerisindeki faaliyetlerin işletme politikası çerçevesinde uyumlu şekilde çalışmasıdır.
- Çevreden kaynaklanan risklerin azaltılması, şirketler çevresel denetimle birlikte maliyetlerini düşürebilecek, performansını ortaya koyabilecektir.
- Sağlık ve güvenlikle ilgili düzenlemeler yapılması, bir takım düzenlemelerle çevre dostu ve sağlıklı ürünler üretilebilecektir.
- İşletmenin yerel çevre üzerindeki etkilerini su, toprak ve hava örnekleriyle değerlemek, üretilen ürünlerin çevreye hangi oranda etki ettiği ölçülebilecektir.

- İşletmelere yapabilecekleri çevresel gelişmeler konusunda tavsiye sunulması, çevresel maliyetler ve faaliyetler hakkında bilgi sahibi olarak işletmelere bu konuda yol gösterici konumda olabileceklerdir.
- Atık maliyetlerinin azaltılması, doğru maliyet ve dağıtımla atık giderlerlerinde azalma görülecektir.
- Daha güvenli atık yönetim planlamasının yapılması,
- Acil durumlara müdahale planlaması yapılması, faaliyetlerin denetim çerçevesinde gerçekleşmesi, olağan dışı durumlarda problem kolaylıkla çözülmesi sağlayacaktır.
- Toplum nezdinde "yeşil imaj" sağlanarak rekabet gücünün yükseltilmesi, sağlığa yararlı ve çevre dostu ürünlerin üretilmesi toplumda tercih sebebi olabilecektir.
- Yatırımcı ve sigortacıların çevreye duyarlı olma yönündeki taleplerinin karşılanması.

İşletmeler günümüzde tükenen kaynakları ve çevresel sorunları daha fazla göz önünde bulundurmaya başlamıştır. Bir çok işletme imajını yükselmeye faaliyetlerinin standartlara uygunluğunu sağlamaya çalışmaktadır. Bu nedenle çevresel denetim yaptırmanın faaliyet sürecinin saptanması, problemlerin belirlenmesi ve performansın gelişiminde önemi artmaktadır.

2.3. Çevre Muhasebesi Denetiminin Faydaları ve Sakıncaları

Çevre muhasebe denetiminin sağlayabileceği faydalar aşağıdaki gibi sıralanmaktadır (Kırlıoğlu ve Can, 1998: 155-156);

- Daha iyi bir risk ve performans denetimi ile maliyetlerin düşürülmesi, denetim altında bulunan faaliyetler daha güvenilir ve doğru maliyet kontrolü sağlayabilir.
- Pazar nezdinde "yeşil imajı" ile satışların arttırılması, işletme sağlıklı ürünler üreterek halkla ilişkilerini geliştirebilecek ve karlılığını arttırabilecektir.
- Rekabet avantajı sağlanması, rakip işletmelere karşı daha çok tercih sebebi olabilecektir.
- İşletmelerde mevcut ve gelecekteki sorunların ortaya çıkmasının sağlanması, devamlı kontrol altında olan işletme karşılaşılabilecekleri problemleri öngörebilecek olup önlem alabileceklerdir.
- Atık yönetimi, enerji ve hammadde tasarrufunun sağlanması,

- Riskin daha iyi tanımlanması ve yönetilmesi ile sigorta prim tutarlarında tasarruf imkânı sağlanması.

Çevresel denetim yaptıran işletmeler etkinliğinin ve performansının ölçülebilmesi ve doğru maliyetleme sisteminin oluşması buna bağlı olarak da karlılığın artması işletmeyi rakiplerine karşı bir adım öne taşımaktadır. Fakat bu faydalar sadece işletme içiyle sınırlı kalmamalı topluma da yayılmalıdır. Bu açıdan çevresel denetim bir çok çevresel kavramı kapsayacak olumlu etkiler yaratacak bir kavramdır.

Çevre muhasebe denetiminin sakıncaları aşağıdaki gibi sıralanmaktadır (Kırlıoğlu ve Can, 1998: 4);

- Bazı durumlarda faydasına göre yüksek maliyet üretmesi, çevreye duyarlı ürünler üretmek yüksek maliyetlere yol açabilmektedir.
- Denetim çalışmaları için oluşan maliyetler,
- İşyerindeki faaliyetlerin bir süreliğine bölünmesi, işletmenin olağan işleri denetim sürecinde aksayabilmektedir.
- İşletmenin denetçinin denetimle ilgili öneri ve işlemlerine bağlı kalmaması durumunda suçlu olma riski, denetim planlarına uyulmaması sonucu ortaya çıkabilecek olumsuzluklara karşı denetçi zor durumda kalabilmektedir.
- Yönetim ve işçilerin bir kısmının performanslarının dışarıdan birisi tarafından bilinmesinden rahatsız olmaları durumu,
- İşletmeye ve ürünlerine yönelik toplumsal imajın bozulma riskidir.

Çevresel denetimin birçok yararı olduğu gibi işletmelere getirdiği bir takım zararlar da olmaktadır. Çevreye daha az zararlı ürünler üretme çabası işletme maliyetlerini olumsuz yönde etkilemekte olup bunun yanında denetim sürecinde işlerin aksaması, denetimin olumsuz sonuçlar doğurması ve işletme imajının zedelenmesi gibi durumlar işletmeleri olumsuz etkilemektedir.

2.4. Çevre Muhasebesi Denetiminin Sınıflandırılması

Çevre muhasebesi denetiminin sınıflandırılması çeşitli açılardan (yapılma amacı, uygulama zamanı, denetim yapanların statüsü vb.) kategorilere ayrılırken, işletme kendi çevresel durumu doğrultusunda bu anlayışlardan birini benimseyebilir. Bu bağlamda çevresel denetim türleri şunlardır (Kırlıoğlu ve Can, 1998: 156-162).

- **Çevresel Performansın Yeniden Gözden Geçirilmesi**

İşletmelerin bütün faaliyetlerinin çevreye verdiği etkilere bakılarak bu etkilerin bütün açılardan tekrar değerlendirilmesi anlamına gelmekte olup bu değerlendirme birtakım uzmanlıklar gerektirmektedir. Performansın gözden geçirilecek belli başlı konuları; Hammadde ve enerjiler, süreç, ürünler ve randıman olarak sıralanmaktadır. Bu denetimi iç denetçiler yapabileceği gibi muhasebe denetimi konusunda bağımsız denetçiler ya da dış denetçiler tarafından uygulanabilir.

- **Uygunluk enetimi**

İşletme etkinliklerinin yasal çerçeveye ne kadar uyumlu olduğunu araştıran denetim türüdür. Uygulamada denetim atıklar konusunda yapılabileceği gibi diğer taraftan işletmenin yönetim politikasına işletme standartlarına ne derece uyumlu olduğunu da denetleyebilmektedir.

- **Çevresel Etki Değerlendirmesi (ÇED)**

İlk olarak Türkiye’de 1993 yılında ÇED Yönetmeliği çıkarılmıştır. İşletmelerin gerçekleştirmeyi düşündükleri faaliyetleri sonucunda özel ve kamu sektörlerinde çevreye verilebilecek zararların tespit edilip en aza indirilmesi için uygulanacak kural ve kaideleri düzenlemek amacıyla çıkarılmıştır.

Çevresel etki değerlendirme (ÇED) çoğunlukla büyük projelerde uygulanan bir denetim türüdür. Yeni değişimlerin çevreye olan olumlu yada olumsuz etkilerini tahmin ederek açıklamaya çalışan bir sistemdir. Bu değerlendirme sonucunda bu etkilerin olumsuz olması durumunda başka seçenekler araştırılabilir. Çevresel etki değerlendirmesine, bir fabrika yapımında daha az zararlı maddelerin ve kimyasalların kullanılması için araştırılma yapılması gibi bir örnek verilebilir.

- **İktisap Denetimi**

Başka bir ifadeyle satın alma denetimi olarak da bilinen iktisap denetimi bir işletmenin başka bir işletmeyi satın alma durumunda ortaya çıkmaktadır. Satın almayı düşünen işletmeler piyasada imajı yüksek büyük şirketler olmasından dolayı satın alınacak işletmeyi bütün yönleriyle araştırabilecektir. Dolayısıyla işletmenin sosyal ve çevresel faaliyetleri de önem arz etmekte olup ayrıntılı bir biçimde araştırılmaktadır.

İşletme faaliyetleri süreci boyunca çevresel faktörleri önemsemeyip çevreye ve topluma zarar vermiş işletmeler sektör ve kamuoyu karşısında değer düşüklüğü ve saygınlığını yitirmektedir.

- **Tedarikçi Ve Müşteri Denetimi**

Bu denetim türünü iki ayrı kavram olarak ele alınması gereklidir. İlk olarak tedarikçi denetimi; işletmelerin üretim sürecinde kullanacak olduğu ürünlerin satın alınacağı işletmelerdir. Tedarikçi denetiminin amacı ise, işletmelerin mal satın almalarında ürünlerin çevresel standartlara uygun üretim yapan işletmelerden satın alınmasını sağlamaktır. Büyük market zincirleri gibi bünyesinde bir çok ürün barındıran işletmeler müşterilerine daha iyi hizmet verebilmeleri için ve çevre dostu işletme olduklarını iddia edebilmeleri için bu denetimi yaptırmak durumdadırlar.

İkinci kavram olarak müşteri denetimi; çevre ve toplum açısından tehlike barındıran ürünlerin nerede temin edildiğinin araştırılmasıdır. Dolayısıyla bu denetimde amaç ürünün hangi koşullarda üretildiği ve muhafaza edildiği araştırılıp müşteriye yaraşan bir ürün olup olmadığının denetlenmesidir.

2.5. Çevre Muhasebesi Denetiminin Aşamaları

Çevre muhasebe denetiminin aşamaları konusunda kesin bir standart söz konusu değildir. Yapılan incelemelerde işletmelerin denetimleri sırasında kendilerine özgü süreç dahilinde incelemeleri yürüttükleri görülmektedir. Bu açıdan yaklaşıldığında çevre denetimini üç aşamalı bir süreçtir (Ağ, 2016: 110).

Planlama Aşaması: Bu aşamada ilk olarak denetimin işletmenin bir bölümünde mi yoksa tamamında mı uygulanacağına karar kılınır; denetimde bulunacak kişiler tespit edilir; konuyla ilgili arka planda kalan bilgilere ulaşılır; parasal olarak ifade edilen finansal nitelikli belgelerle ilgili çevresel sistem ve kontrol faaliyetleri analiz edilir; detaylı bir denetim raporu hazırlanır ve son olarak deneyimli ve yetenekli bir denetim kadrosu oluşturulur. Bu aşamalar (Güney ve Polat, 2013:125);

- Denetimin planlanması: Bu kısımda denetimin kapsamının ve niteliğinin belirlenmesi, denetimin amaç ve hedeflerinin tespit edilmesi, belirlenen hedeflere yönelik stratejilerin ve sorumlukların belirlenmesi gerekmektedir.

- Denetim Programının Hazırlanması: Yapılan denetim planının nasıl işleyeceğine dair programın oluşturulması gerekir. Program oluşturulurken mevcut veri ve finansal kaynaklar, denetime yardımcı olacak personel ve denetim ekibinin durumları dikkate alınmalıdır.
- Denetim Ekibinin Seçimi: Denetim işinin gerçekleşmesine yardımcı olacak ekibin seçilmesi ve kaynakların dağıtımı önemli bir süreçtir. Bu ekibin içerisinde çevre konusunda tecrübeli kişilerin yanı sıra muhasebe, finans gibi uzmanlık alanlarına sahip ayrıca incelenen işletmenin bulunduğu sektörü iyi tanıyan ekip elemanlarının olması gerekmektedir. Bunların yanında işletme içerisinden de danışmanlık yapacak bir kişinin de bulundurulması gerekir.
- Denetlenecek İşletme Hakkında Bilgi Edinme: Burada amaç işletmenin türü, denetim yapılacak olan alan ya da bölge hakkında bilgi edinilmesidir. Bu işlemi anket ya da görüşme tarzında bilgi edinme şeklinde bir yol izlenilebilir. Bu sayede denetimin sonunda işletme yönetiminin de denetimden beklentileri de netleşmiş olacaktır (Güney ve Polat, 2013:125).

İnceleme Aşaması: Bu aşamada denetlemesi yapılacak raporlar seçilir ve detaylı ve bağımsız bir denetim yapılması sağlanır. İnceleme aşamasında şu faaliyetler gerçekleştirilir;

- İşletme tarafından yapılan kayıtların, uygunluk sertifikalarının, atık boşaltım ruhsatının ve lisanslarının denetimi,
- İşletmenin politika ve yordamlarının incelenmesi ve risklerin belirlenmesi,
- Denetlenen işletmenin iç kontrol yapısının çalışmasının anlaşılması ve etkinliğinin ölçülmesi amacıyla yönetim yetki ve sorumluluklarının incelenmesi,
- Çevre yönetim sisteminin etkinliği ve özellikle atık yönetimi konusunda tecrübeli personel ile görüşmelerin yapılması,
- İşletme çevresinin fiziki incelemesinin yapılması,
- Çevre ile ilgili donanımların denetlenmesi, çevre konusunda belirlenen politikaların incelenerek hava, su ve toprak analizlerinin alınması,
- Elde edilen kanıtların denetim ekibi ile değerlendirilerek işletmenin çevresel durumunun tespit edilmesi.

Raporlama Aşaması: Denetim sona erdikten sonra araştırmaların ve bulguların tetkiki, analizi, olası hatalar ortaya çıkartılır ve iyi uygulamaların performans tanımlaması gerçekleştirilir. Bu doğrultuda denetçi raporu hazırlanır; denetim alanı ve hedefi, kullanılan yöntem, sonuçların özetleri ve hareket sahası kayıt altına alınır. Bu aşamada hazırlanan denetim raporunda şu bilgilerin olması istenir;

- Amaçlar ve kullanılan yöntemler,
- Çevre denetim ölçütlerinin güçlü ve zayıf yönleri,
- İşletmenin kanun ve yönetmelikler ile belirlemiş oldukları politika ve yordamlara uyumu,
- İleride oluşabilecek riskler ve sorunların değerlendirilmesi,
- İşletme personelinin çevre konusundaki yeterliliğinin belirlenmesi,
- Oluşabilecek olumsuzluklara karşı işletmenin almış olduğu önlemlerin değerlendirilmesi,
- Çevre konusunda işletmenin performansı ve uygulamadaki prosedürlerinin geliştirilmesi konusunda öneriler,
- Gelecekte işletme faaliyetlerini etkilemesi muhtemel içsel ve dışsal faktörlerin belirtilmesi (Güney ve Polat, 2013: 128-129).

Çevresel denetim, sadece işletmeler açısından ele alınmamalı toplumun büyük çoğunluğuna yayılmalıdır. Bu sayede çevresel etkiler artacak çevre denetiminin gelişmesinin ve yaygınlaşmasının önü açılacaktır. İşletme çalışanları, yöneticiler, yatırımcılar ve müşteriler çevresel denetimi daha çok göz önünde bulunduracak çevreye olumlu katkıda bulunabileceklerdir.

2.6. Çevre Muhasebesinde Raporlama

Çevresel duyarlılığın artmasıyla birlikte gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerde yasa koyucuların çevre konusundaki hassasiyetlerinin artması işletme raporlarına çevresel raporların eklenmesini zorunlu kılmıştır. Bu zorunluluk işletmelere çevresel maliyetler hakkında daha doğru, güvenilir ve hızlı bilgiler vermektedir (Altınbay, 2007: 8).

Çevresel raporlama, çevresel riskler ve yükümlülükler hakkında çevre ile ilgili verilerin denetlenmesi ve açıklanması için halk arasında yaygın olarak kullanılan bir terimdir. İşletmeler tarafından çevre muhasebesi yıllık raporlarında açıklanan bilgiler

içerisinde ürünler için mevcut ve gelecekteki maliyetlerin yanında kirlilik ve kontrol için yeniden düzenleme, sermaye kullanımlarının planlanması ve atıkların kontrolü ile ilgili veriler ve tahminler yer almaktadır (Minimol ve Makesh, 2013: 22).

Çevre muhasebesinde raporlama; bir işletmenin çevresel etkileri, bu etkileri yönetme performansı ve çevresel anlamda sürdürülebilir kalkınmaya katkısını da içeren çevresel performansı hakkındaki bilgilerin kamu ile paylaşılması sürecidir. Bir işletmenin çevresel faaliyetlerini işletme içi ve işletme dışı bilgi kullanıcılarına mevcut mali tablolar veya bağımsız bir rapor şeklinde gönüllü olarak sunulmasıdır. Çevre muhasebesinde raporlama, üç boyutlu raporlama ve kurumsal sosyal sorumluluk raporlaması/sürdürülebilir raporlamanın bir alt dalı olarak ilgili taraflara çevresel risk, etkiler, politikalar, stratejiler, hedefler, maliyetler, borçlar ya da çevresel performans gibi denetlenmiş ya da denetlenmemiş çevresel bilgilerin açıklamasını tanımlamada kullanılmaktadır. Çevre muhasebesinde raporlama işletmenin çevresel performansının taraflara iletilmesini amaçlamaktadır (Uluslan, 2009: 184).

Çevresel raporlamada iki yöntem olduğu farklı ülkelerde yapılan araştırmalar sonucu ortaya çıkmıştır. Bunlardan birincisi geleneksel doküman yöntemi olup bu yöntemde finansal tablolar ve bunlara ek olarak hazırlanan raporlar çevresel raporların bir kısmında yada faaliyet raporlarında bilgi kullanıcılarına sunulabilir. İkinci yöntem olan elektronik raporlamada ise uluslararası alanda etkin olan işletmeler yıllık raporlarında gösterdikleri ve çevresel faaliyetlerini ayrı şekillerde yayınladıkları görülmektedir.

İç raporlama ve dış raporlama çevresel raporlamanın ögeleridir. İç raporlamadan işletme içi bilgi kullanıcıları yararlanırken dış raporlama kamuoyuna yapılan açıklamaları içermektedir. Çevresel duyarlılıklarının bir kanıtı olarak işletmeler bu raporları hazırlayıp yayınlamaktadır. Çevresel raporlar finansal nitelikli ve finansal nitelikli olmayan olmak üzere iki şekildedir (Uluslan, 2009:185).

2.6.1. Finansal Nitelikli Çevresel Bilgilerin Raporlanması

Muhasebe biliminin tanımından çevre muhasebesi aynı şekilde mali nitelikteki olayları kaydeder, sınıflandırır, özetler ve son olarak raporlaştırır. Muhasebe tekdüzen hesap sisteminde finansal bilgilerin sunuluşu ve işleyişi gibi konulara yer verilmiştir. Ancak çevre muhasebesi ile ilgili herhangi bir bölüm belirtilmemiş olup 0 ve 8 no lu

hesaplar esnek bırakılmıştır. Dolayısıyla çevresel faaliyetler için bu hesap grupları kullanılabilir olup, diğer hesaplar için alt hesaplar açılarak izlenebilmektedir (İçöz ve Kılınç, 2016: 1528).

Muhasebe sisteminde oluşturulan raporların bir anlam oluşturabilmesi için bazı özellikler taşıması gerekmektedir. Bilgi kullanıcılarının kararlarını etkileyebilecek bu bilgilerin özelliklerinden en önemlileri doğru ve güvenilir olması olup bunlara eş zamanlı olarak da tutarlı, doğru zamanlı, kolay anlaşılabilir ve karşılaştırılabilir olması gerekmektedir (Altınbay, 2007: 7).

Tablo 4’de çevresel maliyetler ile bu maliyetlerin ilişkili olduğu gider türlerinin ayrıntılı bir şekilde izlenebileceği çevresel rapor formu gösterilmektedir.

Tablo 4: Çevresel Maliyetlerin Fonksiyonel Giderlere Göre Raporlanması

Çevresel Maliyetler	Gider Türleri							
	Mad. Malz	İşçilik Gid.	Dış.Sağ.Fay. Hiz. Gid.	Çeşitli Gid.	Amort. Gid.	Vergi Res.harç.	Finans. Gid.	Toplam
G.Ü.G.								
Azaltma Mal.								
Kullanma Mal.								
Zarar Mal.								
Toplam								
AR-GE GİD.								
Azaltma Mal.								
Kullanma Mal.								
Zarar Mal.								
Toplam								
PAZ.SAT.DAĞ.GİD								
Azaltma Mal.								
Kullanma Mal.								
Zarar Mal.								
Toplam								
GENEL YÖN.GİD.								
Azaltma Mal.								
Kullanma Mal.								
Zarar Mal.								
Toplam								
FİNANSMAN GİD.								
Azaltma Mal.								
Kullanma Mal.								
Zarar Mal.								
Toplam								
ÇEVRESEL MAL. TOLAMI								

Kaynak : (Şerbetçi ve Uçar, 2015: 13)

2.6.2. Finansal Nitelikli Olmayan Çevresel Bilgilerin Raporlanması

Muhasebe ilkeleri gereğince finansal nitelikli bilgiler raporlaştırılırken bunların yanında belgeleri olan fakat finansal nitelikli olmayan bilgilerin de raporlarda dipnotlarda yer alması gerekmektedir. Finansal nitelikli bilgiler ile finansal nitelikli olmayan bilgiler beraber raporlaştırılmadığı için bu bilgilerin ayrı raporlar halinde sunulması gerekmektedir. Finansal nitelikli olmayan fakat raporlanması gereken bazı belgeler şu şekildedir (Kırlıoğlu ve Zeytin, 2015: 757).

- Çevre politikaları
- Çevre ile ilgili kanunlar
- Finansal nitelikli olmayan çevresel faktörler ve denetim projeleri
- İşletmelerdeki çevre yönetim sistemi
- Çevresel test, ölçüm, durum çözümlemesi, eğitim raporları vb.

2.7. Çevre Muhasebesi Raporlama Amaçları

İşletmelerin çevresel raporlamadaki amaçları şu şekilde sıralanmaktadır (Ergin ve Okutmuş, 2007: 158);

- Çevresel maliyetleri en az seviyeye indirmek ve kontrolünü gerçekleştirmek,
- İşletmenin çevreye karşı sosyal sorumluluklarının sağlandığını göstermek,
- Doğru maliyetleme yöntemleri kullanılarak işletme kar oranlarını yükseltmek,
- Motivasyon arttırmak,
- Çevresel faaliyetlerde başarı göstermek için gerekli imkankarın sağlanması.

Çevresel raporlamanın getirdiği yararlar da şu şekildedir (Bulut Deniz, 2018:65);

- Sektörel bazda yapılacak yatırımlar ile ilgili bilgi kullanıcılarının doğru kararlar verilebilmesi için gerekli bilgileri sağlar.
- Yatırımcı ile işletme arasındaki bağı güçlendirir.
- Rakiplere göre işletmeyi bir adım öne taşır.
- Çevresel duyarlılığa sahip olan işletmenin işletmeler arasında ve topluma karşı güvenilirliği ve itibarı artar.
- Çevresel raporlama standartları oluşturan işletme bugün ve gelecekte çevre muhasebesine ve uygulamaya kaynak oluşturur.

- Çevresel sorumluluk işletme imajını yükseltip bu sayede zamanla işletmenin pazar payını artıracaktır.
- İşletmenin çevresel maliyetleri doğru şekilde tespit edilip kontrol altında tutulmasını sağlar.
- İşletmenin çevresel maliyetlerinde azalma olacak dolayısıyla işletmenin karlılık oranı yükselecektir.

2.8. Çevre Muhasebesinde Raporlama Süreci

Çevresel faaliyetlerini ya da faaliyetlerinin çevreye etkilerini raporlayacak olan bir işletme öncelikle raporlama kararı almalı ve bu kararı stratejik hesaplar ve hedeflerle birlikte düşünmelidir. Karar alınarak başlanan çevre muhasebesinde raporlama süreci, raporun yayınlamasıyla sona ermeden önce çeşitli aşamalardan geçmektedir. Bunlar (Kaya, 2006: 116-120);

- Raporlama Kararının Alınması: İşletme yönetimi çevresel raporlama kararı alırken, işletme imajının olumlulaşmasını, çıkar gruplarının baskısının azalmasını, diğer işletmelere karşı rekabet avantajı elde edilmesini faydalar hanesine yazarken, raporun oluşturacağı maliyetleri de göz önünde bulundurmalıdır. Dolayısıyla rapor hazırlanırken fayda-maliyet analizi gerçekleştirilmelidir.
- İlgili Çıkar Gruplarının Belirlenmesi: İşletme rapor yayımlama kararı aldıktan sonra, raporun ilgili taraflarını belirlemelidir. Çeşitli ilgili taraflara göre raporun ayrıntıları değişebileceği gibi, ilgili taraflar da rapordan farklı beklentiler içerisine girmektedir. Örneğin çevre kuruluşları ile hissedarların işletmenin çevresel performansından beklentileri aynı değildir. Dolayısıyla özde aynı kalmak ve güvenilir olmak şartıyla raporun ilgili kısmı ön plana çıkartılmalıdır.
- Temel Çevresel Etkilerin Belirlenmesi ve Gözden Geçirilmesi: Çevresel raporda işletmenin çevre ile etkileşimi (hava, su, toprak kirliliği, sera gazı etkisi vb.) sonucunda hangi zararların oluştuğu ve bunların işletme tarafından nasıl rapor edildiği ele alınmalıdır.
- Çevre Politikasının Hazırlanması: Raporun bu bölümünde işletme yönetimi çevreye yönelik faaliyet, niyet, ilke, amaç ve hedeflerini içeren bir çevre politikası hazırlar. Bu politika çevrenin ve insan sağlığının korunması, kalitesinin yükseltilmesi, doğal kaynakların akılcı ve dikkatli kullanılması gibi konuları ele almalıdır.

- Neye ve Nasıl Raporlayacağını Belirlenmesi: İşletmeler faaliyetlerini hangi etkiyi doğurmaktaysa, raporda bu etkiden bahsetmelidir. Bununla birlikte raporlar en fazla elli sayfa civarında olmalı ve rapor işletmenin tarzını yansıtmalıdır. Ayrıca raporda çevre konusunda gerçekleştirilen harcamalara dikkat çekilmesi de önem arz etmektedir.
- Verilerin Toplanması: Her işletme farklı bir yöntemle veri toplayabilmektedir. Saatler, filtreler vb. teknolojik ekipman işletmeye yarattığı kirlilik konusunda fikir verebilmektedir.
- Verilerin İçsel ve Dışsal Denetiminin Yapılması: Çevresel raporların güvenilirliği onun içsel ve dışsal denetimden geçmesiyle mümkündür. İçsel denetim işletme içindeki grupların güvenini kazanmaya yardımcı olsa da, bu yeterli değildir. Bu nedenle bağımsız denetçilerin raporla ilgili görüş ve imzaları gerekmektedir. Bu şekilde işletmenin kamuoyundaki imajı olumlulaştırılır.
- Çevre Raporunun Sonuçlandırılması ve Yayınlanması: Bir çevresel rapor içsel ve dışsal denetimi tamamlandıktan sonra mevcut mali tablolarla yıllık raporun bir parçası olarak ya da bağımsız raporlama şeklinde yayınlanabilmektedir. Yayınlandıktan sonra ilgili tarafların rapordan beklentilerinin karşılanması gerekmektedir .

III. BÖLÜM

MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ ÇEVRE MUHASEBESİ HAKKINDAKİ ALGILARI VE BAKIŞ AÇILARI: BURDUR İLİ ÖRNEĞİ

Bu bölümde Burdur İli'nde bağımsız olarak faaliyette bulunan meslek mensuplarının çevre muhasebesi hakkındaki algıları ve bakış açıları araştırılmıştır. Öncelikle literatürdeki benzer çalışmalara değinilmiş olup devamında araştırmanın amacı, konusu, örnekleme ve evreni, araştırma yöntemi konularına yer verilmiştir. Araştırma verileri güvenilirlik analizi, betimsel istatistikler, yüzde frekans hesaplamaları, açıklayıcı faktör analizi, korelasyon analizi, bağımsız gruplar t testi, one way anova, Kruskal Wallis – H ve Mann Whitney-U testleri ile analize tabi tutulmuştur.

3.1. Araştırma Konusunun Literatür Araştırması

Çevre muhasebesi temelinde sadece işletmeleri değil tüm toplumu ilgilendiren bir kavramdır. Günden güne önemi artan çevre sorunları ve dolayısıyla çevre muhasebesi konusunda yapılan bazı araştırmalar şu şekildedir;

Kurşunel vd. (2006), çalışmalarında Konya İli'nde faaliyet gösteren muhasebecilerin çevre muhasebesi konusundaki bilgi ve düşüncelerini araştırmışlardır. Veri toplama aracı olarak anket yöntemi kullanılmış olup çalışmada meslek mensuplarının çoğunun çevre muhasebesi hakkında herhangi bir bilgiye sahip olmadığı bunun yanında bilgilerin mali tablolara yansıtılması gerektiği düşüncesine olumlu yaklaştıkları sonucuna ulaşılmıştır.

Lazol vd. (2008), çalışmalarında sürdürülebilir kalkınma, muhasebenin sosyal sorumluluğu kapsamında çevre ile ilişkisi, çevre muhasebesi kavramı ile çevresel maliyetlerin muhasebeleştirilmesi ve KOBİ'ler üzerinde çevre muhasebesinin uygulanmasını incelemiştir. Veri toplama aracı olarak anket yöntemi kullanılmış olup çalışmada işletmelerin büyük çoğunun çevre muhasebesi kullanıyor olması, arıtma ve atıkları önleme amaçlı katlandıkları maliyetlerin artması sürdürülebilir kalkınma için bilincin arttığı sonucuna ulaşılmıştır.

Coşkun ve Karaca (2008), çalışmalarında ülkemizdeki KOBİ'lerin katlanmak zorunda oldukları çevresel maliyetlerin üretim maliyetleri içindeki yerini İstanbul İli'nde metal işleme sektöründe faaliyette bulunan bir KOBİ üzerinde incelemişlerdir. Veriler doğrudan işletme yöneticileriyle ve toplantılarda yapılan görüşmelerle elde edilmiş olup araştırmada 5 yıllık bir plan çerçevesinde, uygulama yapılan işletmenin çevre koruma amaçlı olarak yapacağı ek maliyetlerin yıllık işletme maliyetlerinin % 7'si oranında gerçekleşeceği sonucuna ulaşılmıştır.

Kırılıoğlu ve Fidan (2009), çalışmalarında Sakarya İli'nde faaliyet gösteren 10 dan fazla çalışan istihdam eden imalat işletmelerinde AB mevzuatına uyumlaştırma kapsamında atık yönetimi ve çevre yönetimi konularında yaptıkları ve hazırlık aşamasında oldukları konuları incelemişlerdir. Veri toplama aracı olarak anket tekniği uygulanmış olup çalışmada, çevre politikası olan işletmelerin atık yönetim oluşturma düzeylerinin fazla olduğu ve personel sayısı arttıkça çevre politikasına sahiplik düzeyinin de arttığı sonucuna ulaşılmıştır.

Otlu ve Kaya (2010), çalışmalarında Elazığ İli'nde faaliyet gösteren meslek mensuplarının çevre muhasebesi konusundaki bilgi ve düşüncelerini araştırmışlardır. Veri toplama aracı olarak anket yöntemi kullanılmış olup, çalışmada meslek mensuplarının çevre muhasebesi kavramını çevresel bilgilerin muhasebe sistemine entegrasyonu ve muhasebeleştirilmesi olarak gördüğü, uygulamadaki en önemli amacın ise sürdürülebilir kalkınma olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Korukoğlu (2011), çalışmasında İzmir İli'nde çeşitli sektörlerde faaliyet gösteren işletmelerde çevre muhasebesi uygulamalarını incelemiştir. Veri toplama aracı olarak anket yöntemi kullanılmış olup çalışmada, işletmelerin çevre muhasebesini uygulama şeklinin daha çok tüm işletme bazında olduğu, çevre muhasebesi çalışmalarının çalışanlar üzerindeki olumlu etkilerinin daha çok iş süreçlerinde verimlilik, şirket ile daha iyi iletişim ve diğer hususlarda etkiler şeklinde olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Aydın (2012), çalışmasında Birleşik Krallık'ta ve Türkiye'de faaliyet gösteren konaklama işletmelerinde alan araştırması yapmıştır. Veri toplama aracı olarak anket yöntemi kullanılmıştır. Araştırmada hissedarların ve yöneticilerin her iki ülkede de etkili olduğu ayrıca konaklama işletmelerinde çevresel maliyetlerin belirlenerek ayrı

olarak raporlanmasında Türkiye’de toplumun, Birleşik Krallık’ta ise kredi kuruluşlarının etkili olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Beller vd (2012), çalışmalarında çimento fabrikasının çevre muhasebesi uygulamasının belirlenmesi, sorunlarının tespiti ve giderilmesine yönelik önerilerin geliştirilmesinde bir vaka incelemesi yapmışlardır. Araştırmada vaka incelemesi yapılan işletmenin verileri kullanılmıştır. Araştırma sonucunda söz konusu çimento fabrikasında çevre muhasebesi uygulanmamakta olup üretim faaliyetleri sürecinde ortaya çıkan çevre maliyetleri; azaltma, kullanma ve tahribat (zarar) maliyetleri şeklinde sınıflandırılarak incelendiği görülmüştür.

Kızıl vd. (2014), çalışmalarında Yalova İli’nde faaliyette bulunan meslek mensuplarında çevre muhasebesinin önemini araştırmışlardır. Veriler mülakat tekniği kullanılarak elde edilmiş olup çalışmada, meslek mensupları çevre muhasebesini külfet olarak değil zorunluluk olarak gördüğü, çevresel yatırımları işletmelerin sürekliliği için önemli olduğunu ve yatırımların ortadan kaldırıldığı durumlarda işletmelerin bundan olumsuz yönde etkileneceği sonucuna ulaşılmıştır.

Gönen ve Güven (2014), çalışmalarında seramik sektöründe faaliyet gösteren bir işletmede gerçekleşen çevresel maliyetlerin tekdüzen muhasebe sistemi ve hesap planına göre muhasebeleştirilmesini araştırmışlardır. Araştırma işletme verilerinin kayıtları kullanılarak yapılmış olup, işletme ve toplum için çevre muhasebesi ve raporlamanın teşvik edilmesi, gönüllü yada zorunlu şekilde hayata geçirilmesi gerekliliği önerilerinde bulunmuşlardır.

Kırılıoğlu ve Zeytin (2015), çalışmalarında Marmara Bölgesi’nde bulunan belediyelerin çevre muhasebesi ve çevresel raporlama faaliyetleri ile ilgili durumlarını ve farklılıklarını araştırmışlardır. Veri toplama aracı olarak anket yöntemi kullanılmış olup çalışmada belediyelerin çevresel faaliyetlerin yüzde otuzunu raporlaştırdığı bunun nedeninin ise yasal bir zorunluluk olmaması ve çevresel raporlama konusunda bilgi sahibi olmamaları olduğu ve raporlamanın zorunlu hale getirilmesi gerekliliği sonucuna ulaşılmıştır.

Aydın ve Gözütok (2015), çalışmalarında Sivas İli’nde faaliyet gösteren muhasebe meslek mensuplarının çevresel muhasebe ile ilgili görüşlerini incelemişlerdir.

Veri toplama aracı olarak anket yöntemi kullanılmış olup çalışmada, meslek mensuplarının çoğunun çevre muhasebesi hakkında bilgi sahibi olduğu ayrıca çevresel harcamaların maliyetlerinin belirlenmesinde piyasa fiyatının kullanılması gerektiği ayrıca bu konunun kanun ve yönetmelikle de düzenlenebileceği sonuçlarına ulaşılmıştır.

Bilen ve Seyitoğulları (2016), çalışmalarında Diyarbakır İli sanayi sektöründe faaliyet gösteren işletmelerin algılarını incelemişlerdir. Veri toplama aracı olarak anket yöntemi kullanılmış olup araştırmada çevresel konularla ilgili değerlendirme-önleme, şeffaflık-hesap verebilirlik ve sorunların algılanması boyutlarına yönelik oluşturulan hipotezler kabul edildiği sonucuna ulaşılmıştır.

Dalğar ve Yıldırım (2016), çalışmalarında Antalya Kundu Bölgesinde faaliyet gösteren bir konaklama işletmesinde çevresel maliyetlerin nasıl sınıflandırılacağı ve muhasebeleştirileceğini incelemişlerdir. Çalışma işletmede kayıtlı olan veriler incelenerek gerçekleşmiş olup çevresel maliyetler önleme, kullanma ve zarar maliyetleri olarak gruplandırılmış ve nasıl muhasebeleştirileceği hakkında bilgi verilmiştir.

Apalı (2018), çalışmasında Burdur İli Bucak ilçesinde faaliyet gösteren mermer üretim işletmelerinin çevre ve çevre muhasebesine olan farkındalıklarını incelemiştir. Veri toplama aracı olarak anket yöntemi kullanılmış olup çalışmada çevre muhasebesinin çevresel sorunları önleyici nitelikte olduğu, hammadde ve enerji gibi bir çok konuda tasarruf sağlayacağı, sosyal sorumluluk kavramı çerçevesinde uygulanmasının gerekli olduğu ve çevre bilincini artırdığı sonucuna ulaşılmıştır.

Kılıç ve Atalay Oral (2018), çalışmalarında Antalya, Isparta, Burdur Organize Sanayi Bölgesinde faaliyet gösteren üretim işletmelerinin çevre muhasebesine bakış açılarını incelemişlerdir. Veri toplama aracı olarak anket yöntemi kullanılmış olup anket Aymaz (2009) tarafından 'Isparta-Antalya-Burdur Üretim İşletmelerinin Çevre Konularına ve Çevre Muhasebesine Yaklaşımlarına İlişkin Bir Araştırma' konulu yüksek tezinden uyarlanmış ve konunun zaman içerisindeki ilerlemesinin ölçülmesi amacıyla 2 kere üst üste yapılan çalışmalar olan boylamsal ileriye dönük çalışma tekniği kullanılmıştır. Çalışmanın gelişim sonuçlarına göre, geri dönüşümlü ambalaj kullanım oranı ve çevresel raporlama oranının yükseldiği gözlenirken, radyoaktif kirlilik, üç türde atığın (katı-sıvı-gaz) meydana getirdiği kirlilik gibi sorunların oranının da azaldığı sonucuna ulaşılmıştır.

Genel olarak literatürdeki çalışmalarda araştırma konusunu işletmeler oluşturmaktadır. İşletmelerin çevresel konulardaki sorumluluğunun ve farkındalığının önemi kadar muhasebenin temel bileşenlerinden olan meslek mensupları da önemli bir yere sahiptir. Fakat meslek mensupları üzerine yapılan araştırmaların toplam çalışmalar içindeki oranı çok azdır. Bu nedenle çalışmada meslek mensuplarının çevre muhasebesine olan algıları ve bakış açıları, yöneltilen soruların alt faktörlere ayrılmasıyla daha ayrıntılı bir biçimde incelenmiştir.

3.2. Araştırmanın Önemi, Konusu ve Amacı

Son yıllarda çevresel sorunların yaşam kalitesini yüksek seviyede etkilemesi ve önüne geçilemeyecek seviyeye ulaşması çevresel faktörlerin ve çevre muhasebesinin önemini arttırmıştır. Bu nedenle çevre muhasebesi güncel bir konu olmasının yanında ekonomik ve sosyal açıdan da önem arz etmekte olup araştırma konusu yapılması çevresel etkilerin ortaya konulmasında ve çözüm bulunmasında en önemli etkidir.

Çevre ve çevre muhasebesinin öneminin artması kadar çevresel maliyetlerin belirlenmesi, çevreye olan etkilerin azaltılması ve düzenlenmesi, bilgi kontrol sisteminin belirlenmesi, mali ve mali olmayan muhasebe sisteminin belirlenmesi ve raporlanmasında meslek mensuplarının rolü büyüktür. Bu nedenle bu çalışmanın konusunu çevre muhasebesi oluşturmuş olup, bu çalışmada çevre ve çevre muhasebesi hakkında bilgi vermek, meslek mensuplarının çevre sorunlarını ve bu sorunlara nelerin sebep olduğu hakkındaki düşüncelerini, çevre muhasebesi hakkındaki bilgi düzeylerini ve algılarını ölçmek amaçlanmıştır.

Meslek mensuplarına yöneltilen sorularda;

Muhasebe sistemi içerisinde çevre muhasebesini nerede gördükleri, bu alanda yapılan çalışmaları yeterli görüp görmedikleri, gelişmeleri ve yenilikleri takip edip uyum sağlayıp sağlayamadıkları, çevre muhasebesinin gelişmesi ve öneminin de her geçen gün arttığının farkında olup olmadıkları ve meslek mensuplarının çalıştığı işletmelerde çevresel faktörleri göz önünde bulundurup ona uygun kayıt ve raporlama sisteminin uygulanıp uygulanmadığı gibi sorulara cevap almak amaçlanmıştır.

3.3. Araştırmanın Evreni ve Örneklemi

Araştırmanın evrenini Burdur İli'nde bağımsız olarak faaliyet gösteren meslek mensuplarının tamamı oluşturmaktadır. 2019 yılı Burdur İli Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler (SMMM) Odası verilerine göre bağımsız olarak faaliyette bulunan 146 meslek mensubu bulunmaktadır (<https://www.turmob.org.tr> / Erişim Tarihi: 25.01.2019). Bu meslek mensuplarından tamamının ziyaret edilmesi amaçlanmış fakat çeşitli nedenlerden dolayı 134 meslek mensubuna ulaşılmıştır.

3.4. Araştırmanın Yöntemi

Araştırma kapsamına Burdur İlinde bağımsız faaliyet gösteren meslek mensupları seçilmiş olup veri toplama aracı olarak anket yöntemi kullanılmıştır. Araştırmada kullanılan anket soruları hazırlanırken Ağ (2016), Güner (2012), Bulut Deniz (2018), Seyitoğulları (2016), Kurşunel vd. (2006), Hiçyorulmaz (2015) çalışmalarından yararlanılmıştır. Anket formu 3 bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde katılımcıların kişisel bilgilerini içeren 8 madde yer almaktadır. İkinci bölümde katılımcıların çevre sorunlarının nedenlerini önem derecesine göre 1'den (en az) 3'e (en fazla) kadar puanladıkları 7 madde yer almaktadır. Üçüncü bölüm ise muhasebe meslek mensuplarının çevre muhasebesine yönelik görüşlerini belirlemeyi amaçlayan 22 maddeden oluşmaktadır. Anket maddeleri "1-Kesinlikle Katılmıyorum", "2-Katılmıyorum", "3-Kararsızım", "4-Katılıyorum" ve "5-Kesinlikle Katılıyorum" şeklinde 5'li likert tipi ifadelerden oluşmaktadır. Anketten alınabilecek en düşük toplam puan 22, en yüksek puan ise 110'dur.

Anketten elde edilen sonuçların geçerliği için uzman görüşü alınmış ve açımlayıcı faktör analizi yapılmıştır. Sonuçların güvenilirliğine ilişkin anketin tamamı ve alt boyutlara ilişkin Cronbach Alpha güvenilirlik katsayıları incelenmiştir. Anketten elde edilen sonuçların yapı geçerliğine ilişkin yapılan açımlayıcı faktör analizi sonucu 22 madde 4 boyut altında toplanmıştır. Bunlar "F1-çevresel duyarlılık (4-9-10-11-13-15)", "F2-muhasebeleştirme (3-7-19-20-22-23)", "F3-sürdürülebilirlik (12-14-16-17-18-25)" ve "F4-çevresel maliyet (1-2-5-6)" boyutlarıdır. Her bir boyut için güvenilirlik katsayıları incelendiğinde, Cronbach Alpha katsayısı "çevresel duyarlılık" boyutu için 0.819, "muhasebeleştirme" boyutu için 0.755, "sürdürülebilirlik" boyutu için 0.759 ve "çevresel maliyet" boyutu için 0.710 olarak elde edilmiştir. Anketin tamamından elde edilen Cronbach Alpha güvenilirlik katsayısı ise 0.880 olarak bulunmuştur.

Anketten elde edilen puan dağılımlarına ilişkin betimsel istatistikler incelendiğinde, puanların normal dağılım gösterdiği söylenebilir. Normalliğin kontrolü; dağılım grafiklerinin incelenmesi (histogram, kuru grafiği, Q-Q grafiği), çarpıklık (skewness) ve basıklık (kurtosis) katsayılarının değerlendirilmesi ve Kolmogorov-Smirnov testleri yardımıyla yapılabilir (Baykul & Güzeller, 2014). Grup büyüklüğünün 50'den küçük olması durumunda Shapiro-Wilk, büyük olması durumunda ise Kolmogorov test sonuçları dikkate alınır. Analizde istatistiksel (null) hipotez “puanların dağılımı normal dağılımdan anlamlı farklılık göstermez” şeklinde kurulur ve hesaplanan anlamlılık (p) değerinin 0.05'ten yüksek bulunması, puanların normal dağılıma uygun olduğu şeklinde yorumlanır (Büyüköztürk, 2014: 42).

Anketten elde edilen sonuçların dağılımı incelendiğinde, merkezi eğilim ölçülerinin (tepe değer, ortanca, aritmetik ortalama) birbirine yakın olması, çarpıklık (skewness) ve basıklık (kurtosis) katsayılarının $[-1/+1]$ aralığında olması ve Kolmogorov-Smirnov (K-S) testi sonucunda hesaplanan p değerinin 0.05'ten yüksek bulunması nedeniyle puanların normal dağılım gösterdiği söylenebilir (Baykul ve Güzeller, 2014: 486; Büyüköztürk, Çokluk ve Köklü, 2013: 63).

Verilerin analizinde SPSS 21 paket programı kullanılarak betimsel istatistikler, yüzde ve frekans hesaplamaları, açıklayıcı faktör analizi, güvenilirlik analizi, korelasyon analizi, bağımsız gruplar t-testi, tek faktörlü varyans analizi (One-Way Anova), Mann Whitney-U Testi ve Kruskal Wallis-H Testi yapılmıştır. Hipotezlerin test edilmesi aşamasında öncelikle ilgili testin varsayımları incelenmiş, varsayımların karşılandığı durumlarda parametrik testler, karşılanmadığı durumlarda da non-parametrik testler kullanılmıştır.

3.5. Araştırmanın Güvenirlik ve Geçerliliği

Anketten elde edilen sonuçların geçerliğine ilişkin uzman görüşü alınmış ve açıklayıcı faktör analizi yapılmıştır. Açıklayıcı faktör analizi, aynı yapıyı ya da niteliği ölçen birbiriyle ilişkili değişkenleri biraraya getirerek az sayıda ilişkisiz ve anlamlı yeni değişkenler (faktörler, boyutlar) bulmayı amaçlayan çok değişkenli bir istatistiktir. Faktör analizi yapı geçerliğini incelemeye sıklıkla kullanılan bir tekniktir (Büyüköztürk, 2014: 133).

Faktör analizinin yapılabilmesi için verilerin öncelikle faktör analizine uygun olup olmadığının incelenmesi gerekmektedir. Verilerin faktör analizi için uygunluğu, Kaise-Meyer-Olkin (KMO) katsayısı ve Barlett küresellik (sphericity) testi ile incelenebilir. KMO katsayısı, örneklem büyüklüğünün faktör analizi için yeterli olup olmadığını değerlendirmek için kullanılır ve değer 0.60'dan yüksek çıkması beklenir. Barlett testi ise, değişkenler arasında ilişki olup olmadığını kısmi korelasyonlar temelinde inceler. Hesaplanan ki-kare istatistiğinin anlamlı çıkması ($p < 0.05$), verilerin uygun olduğunun ve çok değişkenli normal dağılımdan geldiğinin göstergesidir (Çokluk, Şekercioğlu & Büyüköztürk, 2014: 219). Analiz sonucunda elde edilen KMO değeri ve Barlett Testi sonuçları Tablo 5'de sunulmuştur.

Tablo 5: Faktör Analizine İlişkin KMO Değeri ve Barlett Küresellik Testi Sonucu

Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy	0,779
Bartlett's Test of Sphericity Approx. Chi-Square	1129,885
sd	231
p	0,000

Tablo 5 incelendiğinde, KMO değerinin 0,779 olarak bulunması örneklem büyüklüğünün faktör analizi için yeterli olduğunu göstermektedir. Barlett test sonuçları incelendiğinde, elde edilen ki-kare değerinin 0.01 düzeyinde anlamlı olduğu görülmektedir. Bu sonuç, verilerin çok değişkenli normal dağılımdan geldiği anlamına gelmektedir (Çokluk, Şekercioğlu ve Büyüköztürk, 2014: 2019).

Anketin faktör desenini ortaya koymak amacıyla faktörleştirme yöntemi olarak temel bileşenler analizi (principle component analysis, PCA) yöntemi kullanılmıştır. Temel bileşenler analizi en sık kullanılan faktörleştirme tekniklerinden biridir. Bu analizin temel amacı, her bir bileşenle veri setinden en yüksek varyansı çıkartmaktır. Bu sayede fazla sayıdaki değişken, daha küçük sayıda ve anlamlı bileşenler altında toplanmaktadır (Tabachnick ve Fidel, 2015: 640).

Faktörleştirme tekniği belirlendikten sonra açımlayıcı faktör analizi yapılmıştır. Analiz sonuçlarına göre maddelerin 4 boyut altında toplanabileceği düşünüldüğü için 4 boyut için döndürme yapılmış ve analiz tekrar edilmiştir. Tabachnick ve Fidel (2015), hangi faktörleştirme tekniği seçilirse seçilsin, döndürme olmaksızın faktörleştirme

sonuçlarını yorumlamanın büyük olasılıkla zor olacağını ve faktörleştirmeden sonra sonuçların yorumlanabilmesi için döndürme işlemlerinden yararlandığını belirtmiştir. Sosyal bilimlerde en yaygın olarak kullanılan döndürme yöntemi “varimax”tır (Çokluk, Şekercioğlu & Büyüköztürk, 2014: 214; Tabachnick ve Fidel, 2015: 625). Bu nedenle varimax yöntemi kullanılarak dik döndürme yapılmıştır. Analiz sonrası öz değer ve açıklanan varyans oranları Tablo 6’da verilmiştir.

Tablo 6: Faktör Analizi Açıklanan Varyans Tablosu

Component	Initial Eigenvalues			Rotation Sums of Squared Loadings		
	Total	% of Variance	Cumulative %	Total	% of Variance	Cumulative %
1	6,550	29,772	29,772	3,524	16,016	16,016
2	2,076	9,434	39,206	2,946	13,389	29,405
3	1,495	6,797	46,003	2,695	12,249	41,654
4	1,428	6,492	52,495	2,385	10,841	52,495

Tablo 6’da birinci sütunda başlangıç öz değerleri (total), ikinci sütunda her bir faktörün varyansa katkısına ilişkin yüzdesi (% of variance) ve üçüncü sütunda ise varyansa katkısına ilişkin birikimli yüzdesi (cumulative %) verilmektedir. Öz değer, hem faktörlerce açıklanan varyansı hesaplamakta, hem de önemli faktör sayısına karar vermede dikkate alınmaktadır. Faktör analizinde öz değeri 1 ya da 1’den büyük olan faktörler önemli faktörler olarak ele alınmaktadır. Açıklanan varyans oranı ise ilgili kavram ya da yapının ne oranda ölçüldüğünü göstermektedir. Çok faktörlü ölçeklerde açıklanan varyans oranının %30 ve daha fazla olması beklenmektedir (Büyüköztürk, 2014). Tablo 5’te görüldüğü üzere öz değerlerin 1’den yüksek olduğu ve 4 faktörlü yapı için açıklanan toplam varyans oranının %52,495 olduğu görülmektedir. Maddelere ilişkin faktör yükleri tablo 7’de verilmiştir.

Tablo 7: Faktör Yükleri

Maddeler	Faktörler			
	F1	F2	F3	F4
M15	0,752			
M9	0,738			
M11	0,721			
M10	0,643			
M13	0,619			
M4	0,473			
M8		0,772		
M20		0,671		
M19		0,658		
M7		0,554		
M3		0,523		
M22		0,479		
M17			0,783	
M21			0,608	
M12			0,558	
M14			0,520	
M16			0,519	
M18			0,486	
M5				0,816
M6				0,718
M1				0,691
M2				0,575

Faktör yük değeri, maddelerin faktörlerle olan ilişkisini açıklayan bir katsayıdır. Tabachnick ve Fidel (2015), her bir değişkenin faktör yükünün 0,32 (varyansın %10'unu açıklar) ve üzerinde olması gerektiğini belirtmiştir. Tablo 7 incelendiğinde, birinci boyuttaki (15, 9, 11, 10, 13, 4) faktör yükleri 0,473 ile 0,752 arasında; ikinci boyuttaki (8, 20, 19, 7, 3, 22) faktör yükleri 0,479 ile 0,772 arasında; üçüncü boyuttaki (17, 21, 12, 14, 16, 18) faktör yükleri 0,486 ile 0,783 arasında; dördüncü boyuttaki (5, 6, 1, 2) faktör yükleri ise 0,575 ile 0,816 arasında değişmektedir.

Buna göre tüm maddelerin faktör yük değerlerinin kabul düzeyini (0,32) karşıladığı görülmektedir. Alt boyutlardan ve anketin tamamından elde edilen Cronbach Alpha güvenirlik katsayıları Tablo 8’de verilmiştir.

Tablo 8: Güvenirlik Analizi Sonuçları

Boyut	Cronbach Alpha Güvenirlik Katsayısı
Çevresel Duyarlılık (F1)	0,819
Muhasebeleştirme (F2)	0,755
Sürdürülebilirlik (F3)	0,759
Çevresel Maliyet (F4)	0,710
Çevre Muhasebesi (Toplam)	0,880

Tablo 8’de alt boyutlar ve toplam puan için elde edilen Cronbach Alpha güvenirlik katsayıları görülmektedir. Buna göre güvenirlik katsayıları “çevresel duyarlılık” boyutu için 0,819, “muhassebeleştirme” boyutu için 0,755, “sürdürülebilirlik” boyutu için 0,759 ve “çevresel maliyet” boyutu için 0,710 olarak bulunmuştur. Anketin tamamından elde edilen güvenirlik katsayısı ise 0,880 olarak elde edilmiştir. Güvenirlik katsayısının 0,70 ve daha yüksek olması puanların güvenirliği için yeterli görülmektedir (Arıkan, 2013: 103; Büyüköztürk, 2014: 183). Bu nedenle anketin tamamı ve alt boyutlarından elde edilen sonuçların güvenilir olduğu söylenebilir.

Boyutlar oluşturulurken şu amaçlara ulaşmak amaçlanmıştır;

(F1) Çevresel Duyarlılık boyutu için; meslek mensuplarının çevre sorunlarına karşı olan duyarlılığını, çevresel konulardaki etkinliğini ve çalıştığı işletmelerin faaliyetlerinde çevresel faktörleri göz önünde bulundurup bulundurmadıklarını ölçmek amaçlanmıştır.

(F2) Muhasebeleştirme boyutu için; çevresel faaliyetlerde yasaların ne kadar teşvik edici olduğu, çevre ile ilgili mali nitelikteki işlemlerin geleneksel sistemin aksine ayrı bir hesap grubu ve sistemde kayıt altına alınmasının ne derece önemli olduğunu ölçmek amaçlanmıştır.

(F3) Sürdürülebilirlik boyutu için; çevre muhasebesinin oluşumunda geçmişten günümüze süregelen çevre problemlerinin etkisinin ve biyolojik sistemlerin devamlılığı için çevre muhasebesinin gerekliliğinin ölçülmesi amaçlanmıştır.

(F4) Çevresel Maliyet boyutu için; işletme faaliyetleri sonucu ortaya çıkan maliyetlerin çevresel maliyetleme sistemi ile azaltılmasının öneminin ve meslek mensuplarının çalıştığı işletmelerin çevre koruma adına bir takım maliyetlere katlanıp katlanmadığını ölçmek amaçlanmıştır.

3.6. Araştırmanın Hipotezleri

Araştırmanın hipotezleri şu şekilde sıralanmıştır;

H₁: Muhasebe meslek mensuplarının çevre muhasebesi ve alt boyutlarına yönelik görüşleri cinsiyet değişkenine göre anlamlı farklılık göstermektedir.

H₂: Muhasebe meslek mensuplarının çevre muhasebesi ve alt boyutlarına yönelik görüşleri yaş değişkenine göre anlamlı farklılık göstermektedir.

H₃: Muhasebe meslek mensuplarının çevre muhasebesi ve alt boyutlarına yönelik görüşleri eğitim değişkenine göre anlamlı farklılık göstermektedir.

H₄: Muhasebe meslek mensuplarının çevre muhasebesi ve alt boyutlarına yönelik görüşleri mesleki unvan değişkenine göre anlamlı farklılık göstermektedir.

H₅: Muhasebe meslek mensuplarının çevre muhasebesi ve alt boyutlarına yönelik görüşleri mesleki çalışma yılı değişkenine göre anlamlı farklılık göstermektedir.

H₆: Muhasebe meslek mensuplarının çevre muhasebesi ve alt boyutlarına yönelik görüşleri müşavirliğini yaptıkları işletme sayısı değişkenine göre anlamlı farklılık göstermektedir.

H₇: Muhasebe meslek mensuplarının çevre muhasebesi ve alt boyutlarına yönelik görüşleri aylık gelir değişkenine göre anlamlı farklılık göstermektedir.

H₈: Muhasebe meslek mensuplarının çevre muhasebesi ve alt boyutlarına yönelik görüşleri mesleğin icra edildiği yer değişkenine göre anlamlı farklılık göstermektedir.

H₉: Muhasebe meslek mensuplarının çevre muhasebesi ve alt boyutlarına yönelik görüşleri hızlı nüfus artışı değişkenine verdikleri önem derecesine göre anlamlı farklılık göstermektedir.

H₁₀: Muhasebe meslek mensuplarının çevre muhasebesi ve alt boyutlarına yönelik görüşleri çarpık kentleşme değişkenine verdikleri önem derecesine göre anlamlı farklılık göstermektedir.

H₁₁: Muhasebe meslek mensuplarının çevre muhasebesi ve alt boyutlarına yönelik görüşleri sanayileşme değişkenine verdikleri önem derecesine göre anlamlı farklılık göstermektedir.

H₁₂: Muhasebe meslek mensuplarının çevre muhasebesi ve alt boyutlarına yönelik görüşleri lüks yaşam standartları değişkenine verdikleri önem derecesine göre anlamlı farklılık göstermektedir.

H₁₃: Muhasebe meslek mensuplarının çevre muhasebesi ve alt boyutlarına yönelik görüşleri iklim değişikliği/küresel ısınma değişkenine verdikleri önem derecesine göre anlamlı farklılık göstermektedir.

H₁₄: Muhasebe meslek mensuplarının çevre muhasebesi ve alt boyutlarına yönelik görüşleri nükleer santraller değişkenine verdikleri önem derecesine göre anlamlı farklılık göstermektedir.

H₁₅: Muhasebe meslek mensuplarının çevre muhasebesi ve alt boyutlarına yönelik görüşleri savaşlar değişkenine verdikleri önem derecesine göre anlamlı farklılık göstermektedir.

3.7. Araştırmanın Bulguları

Araştırmanın bu bölümünde demografik verilere ilişkin betimsel istatistikler, geçerlik ve güvenilirlik analizleri, korelasyon analizi ile hipotezlerin test edilmesi başlıklarına yer verilmiştir.

3.7.1. Araştırma Katılımcılarının Tanımlayıcı Verilerinin Analizi

Araştırmaya katılan muhasebe meslek mensuplarına ilişkin demografik veriler tablo 9’da verilmiştir.

Tablo 9: Katılımcılara İlişkin Demografik Veriler

Değişken	Kategori	Frekans	Yüzde (%)
Cinsiyet	Kadın	24	17,9
	Erkek	110	82,1
	Toplam	134	100
Yaş	22-34	35	26,1
	35-44	50	37,3
	45-60	43	32,1
	60 yaş üstü	6	4,5
	Toplam	134	100
Eğitim Durumu	İlköğretim	1	0,7
	Lise	12	9,0
	Ön Lisans	11	8,2
	Lisans	98	73,1
	Yüksek Lisans	12	9,0
	Toplam	134	100

Tablo 9'a göre araştırmaya katılan 134 muhasebe meslek mensubunun %17,9'u (24 kişi) kadın, %82,1'i (110 kişi) erkektir. Yaş aralıkları incelendiğinde, katılımcıların %26,1'i (35 kişi) 22-34 yaş arasında, %37,3'ü (50 kişi) 35-44 yaş arasında, %32,1'i (43 kişi) 45-60 yaş arasında ve %4,5'i (6 kişi) ise 60 yaşın üzerindedir. Eğitim durumları incelendiğinde, katılımcıların %0,7'si (1 kişi) ilköğretim, %9'u (12 kişi) lise, %8,2'si (11 kişi) ön lisans, %73,1'i (98 kişi) lisans ve %9'u (12 kişi) ise yüksek lisans mezunudur. Dağılımlar incelendiğinde araştırmaya katılanların çoğunluğunun erkek ve lisans mezunu olduğu görülmektedir. Katılımcıların mesleki unvanları, çalışma yılları, müşavirliğini yaptıkları işletme sayısı, aylık gelirleri ve mesleği icra ettikleri yere ilişkin frekans dağılımları ve yüzdelikler tablo 10'da sunulmuştur.

Tablo 10: Katılımcılara İlişkin Mesleki Bilgiler

Değişken	Kategori	Frekans	Yüzde
Mesleki Unvan	YMM	1	0,8
	SMMM	109	82,0
	Bağımsız Denetçi	3	2,3
	SM	23	17,3
	Toplam	136	102,40
Mesleki Çalışma Yılı	1 yıldan az	3	2,2
	1-5 yıl	23	17,2
	6-10 yıl	23	17,2
	11-15 yıl	28	20,9
	16-20 yıl	19	14,2
	20 yıldan fazla	38	28,4
	Toplam	134	100
Müşavirliği Yapılan İşletme Sayısı	10 ve altı	8	6,0
	11-20	7	5,2
	21-30	12	9,0
	31 ve üzeri	103	76,9
	Toplam	130	97,10
Aylık Gelir	1600 TL ve altı	7	5,2
	1601-2000 TL	15	11,2
	2001-3000 TL	13	9,7
	3001-4000 TL	24	17,9
	4000 TL üstü	73	54,5
	Toplam	132	98,5
Mesleğin İcra Edildiği Yer	Merkez	70	52,2
	Bucak	42	31,3
	Göhlisar	7	5,2
	Yeşilova	5	3,7
	Tefenni	2	1,5
	Karamanlı	3	2,2
	Ağlasun	2	1,5
	Çeltikçi	1	0,7
	Çavdır	2	1,5
Toplam	134	100	

Tablo 10’da görüldüğü gibi; mesleki unvana göre dağılım incelendiğinde, katılımcıların %0,8’i (1 kişi) “Yeminli Mali Müşavir (YMM)”, %82’si (109 kişi) “Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM)” ve %2,3’ü (3 kişi) “bağımsız denetçi” olarak görev yapmaktadır. Geriye kalan %17,3’lük kesim (23 kişi) ise “(SM)” kategorisinde yer almaktadır. Birden fazla seçeneğin işaretlenebileceği bu ifadede 3 kişi hem “SMMM” hem de “bağımsız denetçi” olarak görev yaptığını belirtmiştir. Mesleki unvanlar incelendiğinde araştırmaya katılanların çoğunluğunun “SMMM” olarak görev yaptığı görülmektedir.

Mesleki çalışma yılına ilişkin dağılım incelendiğinde, katılımcıların %2,2’si (3 kişi) 1 yıldan az, %17,2’si (23 kişi) 1-5 yıl arası, %17,2’si (23 kişi) 6-10 yıl arası, %20,9’u (28 kişi) 11-15 yıl arası, %14,2’si (19) 16-20 yıl arasında çalıştıklarını belirtmişlerdir. Katılımcıların %28,4’ü ise (38 kişi) 20 yıldan fazla süredir çalıştıklarını ifade etmişlerdir.

Müşavirliği yapılan işletme sayısı açısından dağılım incelendiğinde, katılımcıların %6’sı (8 kişi) 10 ve altı, %5,2’si (7 kişi) 11-20, %9’u (12 kişi) 21-30 ve %76,9’u (103 kişi) ise 30’un üzerinde işletmeye müşavirlik yapmaktadır. Katılımcıların büyük çoğunluğunun 30’dan fazla işletmeye müşavirlik yaptığı görülmektedir.

Aylık gelir dağılımları incelendiğinde, katılımcıların %5,2’sinin (7 kişi) aylık geliri 1600 TL ve altında, %11,2’sinin (15 kişi) 1601-2000 TL arasında, %9,7’sinin (13 kişi) 2001-3000 TL arasında, %17,9’unun (24 kişi) 3001-4000 TL arasında ve %54,5’inin (73 kişi) ise aylık geliri 4000 TL’nin üzerindedir. Bu sonuçtan yola çıkarak katılımcıların yarıdan fazlasının aylık gelirinin 4000 TL’nin üzerinde olduğu görülmektedir.

Son olarak mesleğin icra edildiği yere göre dağılımlar incelendiğinde, katılımcıların %52,2’si (70 kişi) Burdur ilinin merkezinde görev yapmaktadır. İlçelerdeki dağılımda katılımcıların %31,3’ü (42 kişi) Bucak’ta, %5,2’si (7 kişi) Gölhisar’da, %3,7’si (5 kişi) Yeşilova’da, %1,5’i (2 kişi) Tefenni’de, %2,2’si (3 kişi) Karamanlı’da, %1,5’i (2 kişi) Ağlasun’da %0,7’si (1 kişi) Çeltikçi’de ve %1,5’i (2 kişi) ise Çavdır’da çalışmaktadır. Katılımcıların ortalama yarısı merkezde çalışırken, ilçelerden çalışanların büyük bir kısmı ise Bucak’ta çalışmaktadır.

Katılımcılara uygulanan anketin birinci bölümü kişisel ve mesleki bilgileri içerirken, ikinci bölümde katılımcılardan çevresel sorunların nedenlerini önem derecesine göre 1’den (en az) 3’e kadar (en fazla) puanlamaları istenmiştir. Çevresel sorunların nedenlerine ilişkin elde edilen sonuçlar Tablo 11’de verilmiştir.

Tablo 11: Önem Derecesine Göre Çevresel Sorunların Nedenleri

Çevresel Sorunların Nedenleri	Aritmetik Ortalama (X)	Standart Sapma (SS)	Önem Derecesi Puanı (1-en az 3-en fazla)						Toplam
			1		2		3		
			f	%	f	%	f	%	
Hızlı Nüfus Artışı	1,963	0,817	47	35,1	45	33,6	42	31,3	100
Çarpık Kentleşme	2,239	0,877	39	29,1	24	17,9	71	53,0	100
Sanayileşme	1,712	0,852	72	53,7	26	19,4	34	25,4	98,5
Lüks Yaşam Standartları	2,030	0,834	44	32,8	41	30,6	48	35,8	98,5
İlkim Değişikliği/ Küresel Isınma	2,159	0,846	38	28,4	35	26,1	59	44,0	98,5
Nükleer Santraller	1,841	0,931	69	51,5	15	11,2	48	35,8	98,5
Savaşlar	1,977	0,912	56	41,8	23	17,2	53	39,6	98,5

Tablo 11’de çevresel sorunların nedenlerine ilişkin aritmetik ortalamalar incelendiğinde, en yüksek ortalama “çarpık kentleşme” için 2,239 ($\pm 0,877$) olarak elde edilmiştir. Buna göre katılımcılar çevresel sorunların en önemli nedeninin çarpık kentleşme olduğunu düşünmektedir. Bunu sırasıyla iklim değişikliği/küresel ısınma ($2,159 \pm 0,846$), lüks yaşam standartları ($2,030 \pm 0,834$), savaşlar ($1,977 \pm 0,912$), hızlı nüfus artışı ($1,963 \pm 0,817$) ve nükleer santraller ($1,841 \pm 0,931$) takip etmektedir. Bunun yanı sıra katılımcılar çevresel sorunların nedeni olarak sanayileşmeyi ($1,712 \pm 0,852$) ise son sırada görmektedir.

- Çevre Muhasebesi ve Alt Boyutları Arasındaki İlişki

Çevre muhasebesi ile alt boyutları arasında hesaplanan Pearson Korelasyon katsayıları tablo 12’de verilmiştir.

Tablo 12: Çevre Muhasebesi ile Alt Boyutları Arasındaki İlişki

		Çevresel Duyarlılık (F1)	Muhasebeleştirme (F2)	Sürdürülebilirlik (F3)	Çevresel Maliyet (F4)	Çevre Muhasebesi
Çevre Muhasebesi Puanı	Pearson Korelasyon (r)	0,846**	0,782**	0,794**	0,582**	1
	p	0,000	0,000	0,000	0,000	
	N	134	134	134	134	134
**Korelasyon 0.01 düzeyinde anlamlıdır (2-taraflı).						

Korelasyon katsayısı, mutlak değer olarak 0,00-0,30 arasında düşük, 0,30-0,70 arasında orta ve 0,70-1,00 arasında ise yüksek düzeyde ilişki olarak yorumlanmaktadır. (Büyüköztürk, 2014). Tablo 12’ ye göre çevre muhasebesi ile “çevresel duyarlılık” alt boyutu arasında yüksek düzeyde, pozitif ve anlamlı ilişki bulunmuştur, $r=0,846$, $p<0.001$. Buna göre çevreye daha duyarlı olan muhasebe meslek mensuplarının çevre muhasebesine yönelik daha olumlu görüşe sahip oldukları söylenebilir. Çevre muhasebesi ile “muhasebeleştirme” alt boyutu arasındaki ilişki incelendiğinde korelasyonun yüksek düzeyde, pozitif ve anlamlı olduğu görülmektedir, $r=0,782$, $p<0.001$. Buna göre muhasebeleştirmeye önem veren meslek mensuplarının çevre muhasebesine yönelik daha olumlu görüşe sahip oldukları söylenebilir. “Sürdürülebilirlik” alt boyutuna ilişkin korelasyon katsayısı incelendiğinde, çevre muhasebesi puanı ile sürdürülebilirlik arasında yüksek düzeyde, pozitif ve anlamlı ilişkinin olduğu tespit edilmiştir, $r=0,794$, $p<0.001$. Son olarak “çevresel maliyet” boyutu ile çevre muhasebesi arasındaki ilişkinin orta derecede, pozitif ve anlamlı olduğu bulunmuştur, $r=0,582$, $p<0.001$. Buna göre muhasebe meslek mensuplarının çevresel maliyet boyutuna yönelik puanları arttıkça çevre muhasebesi puanlarının da artma

eğiliminde olduğu söylenebilir. Genel olarak, çevre muhasebesi ile alt boyutları arasındaki ilişkinin yüksek olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

- **Çevre Muhasebesi ve Alt Boyutlarına İlişkin Sonuçlar**

Ankette 5’li likert ölçeğinden elde edilen sonuçların değerlendirilmesinde Tablo 13’de belirtilen puan aralıkları dikkate alınmıştır.

Tablo 13: Puan Aralığına Göre Elde Edilen Sonuçların Değerlendirilmesi

Seçenekler	Dereceler	Puan Aralığı	Değerlendirme
Kesinlikle Katılmıyorum	1	1,00-1,80	Çok düşük
Katılmıyorum	2	1,81-2,60	Düşük
Kararsızım	3	2,61-3,40	Orta
Katılıyorum	4	3,41-4,20	Yüksek
Kesinlikle Katılıyorum	5	4,21-5,00	Çok Yüksek

Aralıklar belirlenirken sınır katsayısı alan sayısının derece sayısına bölünmesiyle (sınır katsayısı:alan sayısı (4)/derece sayısı(5)=0,80) bulunmuştur. Çevre muhasebesi ve alt boyutlarına yönelik bulgular tablo 14’de verilmiştir.

Tablo 14: Çevre Muhasebesi ve Alt Boyutlarına Yönelik Bulgular

Alt Boyutlar	Min.	Max.	Ort.	Ss
F1 Çevresel Duyarlılık	1,00	5,00	3,41	0,85
F2 Muhasebeleştirme	1,00	5,00	3,35	0,78
F3 Sürdürülebilirlik	1,00	5,00	3,80	0,69
F4 Çevresel Maliyet	1,00	5,00	3,25	0,86
Çevre Muhasebesi Puanı	1,00	5,00	3,47	0,60

Tablo 14 incelendiğinde, katılımcıların “çevresel duyarlılık” boyutunda yer alan ifadelerine verdikleri yanıtların ortalamasının yüksek olduğu bulunmuştur ($3,41 \pm 0,85$). Buna göre katılımcıların çevresel duyarlılığa yönelik olumlu görüş bildirdikleri ve ifadelerine çoğunlukla katıldıkları söylenebilir.

“Muhasebeleştirme” boyutundan elde edilen sonuçlar incelendiğinde, katılımcıların ifadelerine verdikleri yanıtların ortalaması orta düzeyde bulunmuştur

(3,35±0,78). Elde edilen bu sonuç, katılımcıların muhasebeleştirmeye ilişkin görüşlerinde genel olarak kararsız kaldıklarını göstermektedir.

“Sürdürülebilirlik” boyutunda yer alan ifadeler verilen yanıtlar incelendiğinde, cevapların ortalama değerinin yüksek olduğu görülmektedir (3,80±0,69). Bu sonuçta yola çıkarak katılımcıların sürdürülebilirliğe ilişkin olumlu görüş bildirdikleri ifade edilebilir.

Dördüncü boyut olan “çevresel maliyet”e yönelik görüşler incelendiğinde, katılımcıların ifadeler verdikleri yanıtların ortalama değerinin orta düzeyde olduğu görülmektedir (3,25±0,86). Bu bağlamda, katılımcıların çevresel maliyete yönelik görüşlerinde genel olarak kararsız oldukları söylenebilir.

Son olarak anketin tamamından elde edilen sonuçlar incelendiğinde, katılımcıların çevre muhasebesine yönelik ifadeler verdikleri yanıtların ortalamasının yüksek olduğu bulunmuştur (3,47±0,60). Bundan dolayı, katılımcıların genel olarak çevre muhasebesine yönelik olumlu görüş bildirdikleri ve ifadelerin çoğunluğuna katıldıkları sonucuna varılabilir.

- **Katılımcıların “Çevresel Duyarlılık” Boyutuna Yönelik Görüşleri**

Katılımcıların “çevresel duyarlılık” boyutunda yer alan maddelere verdikleri cevapların dağılımı tablo 15’de verilmiştir.

Tablo 15: Katılımcıların Çevre Muhasebesinin “Çevresel Duyarlılık” Boyutuna İlişkin Görüşleri

Madde No	Çevresel Duyarlılık (F1) Boyuta İlişkin İfadeler		Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum	Aritmetik Ortalama	Standart Sapma (Ss)
M4	Çalıştığım işletmelerin çevre koruma faaliyetleri ile ilgili Ar-Ge çalışmalarına düzenli kaynak ayırması gerekir.	f	8	16	14	71	25	3,664	1,096
		%	6,0	11,9	10,4	53,0	18,7		
M9	Çevre muhasebesi zorunlu hale getirilse, işletmemiz kolaylıkla uyum sağlayacaktır.	f	17	17	40	47	13	3,164	1,165
		%	12,7	12,7	29,9	35,1	9,7		
M10	Çevresel denetçilik faaliyetlerinin çevre muhasebesi açısından geliştirilmesi önem arz etmektedir.	f	12	14	28	66	13	3,406	1,090
		%	9,0	10,4	20,9	49,3	9,7		
M11	Meslek mensupları, şirketlerinin çevresel duyarlılığına katkıda bulunmalıdır.	f	17	15	21	62	19	3,381	1,231
		%	12,7	11,2	15,7	46,3	14,2		
M13	Çevre muhasebesinin bir sistem olarak kullanılması çevre bilincinin artmasında önemli rol oynamaktadır.	f	11	7	29	58	29	3,649	1,126
		%	8,2	5,2	21,6	43,3	21,6		
M15	Çevre sorunlarının önüne geçebilmek için muhasebe bilim dalının da çevreye ilişkin araştırmalar yapması gereklidir.	f	23	13	30	49	19	3,209	1,298
		%	17,2	9,7	22,4	36,6	14,2		
“Çevresel Duyarlılık” Alt Boyutu			Aritmetik Ortalama: 3,41				Standart Sapma: 0,85		

Tablo 15 incelendiğinde; “Çalıştığım işletmelerin çevre koruma faaliyetleri ile ilgili Ar-Ge çalışmalarına düzenli kaynak ayırması gerekir (M4).” ifadesine katılımcıların %6’sı (n=8) “kesinlikle katılmıyorum”, %11,9’u (n=16) “katılmıyorum”, %10,4’ü (n=14) “kararsızım”, %53’ü (n=71) “katılıyorum” ve %18,7’si (n=25) ise “kesinlikle katılıyorum” yanıtını vermiştir. İşletmelerin çevre koruma faaliyetleri ile ilgili Ar-Ge çalışmalarına düzenli kaynak ayırması gerektiğini belirten bu ifadeye katılımcıların yüksek düzeyde katıldıkları tespit edilmiştir ($3,664 \pm 1,096$).

“Çevre muhasebesi zorunlu hale getirilse, işletmemiz kolaylıkla uyum sağlayacaktır (M9).” ifadesine katılımcıların %12,7’si (n=17) “kesinlikle katılmıyorum”, %12,7’si (n=17) “katılmıyorum”, %29,9’u (n=40) “kararsızım”, %35,1’i (n=47) “katılıyorum” ve %9,7’si (n=13) ise “kesinlikle katılıyorum” yanıtını vermiştir. Çevre muhasebesinin zorunlu hale getirilmesi durumunda işletmelerin kolaylıkla uyum sağlayacaklarını belirten bu ifadeye katılımcıların orta düzeyde katıldıkları ve bu konuda genel olarak kararsız oldukları saptanmıştır (3,164±1,165).

“Çevresel denetçilik faaliyetlerinin çevre muhasebesi açısından geliştirilmesi önem arz etmektedir (M10).” ifadesine katılımcıların %9’u (n=12) “kesinlikle katılmıyorum”, %10,4’ü (n=14) “katılmıyorum”, %20,9’u (n=28) “kararsızım”, %49,3’ü (n=66) “katılıyorum” ve %9,7’si (n=13) ise “kesinlikle katılıyorum” yanıtını vermiştir. Çevresel denetçilik faaliyetlerinin çevre muhasebesi açısından geliştirilmesinin önemli olduğunu belirten bu ifadeye katılımcıların yüksek düzeyde katıldıkları söylenebilir (3,406±1,090).

“Meslek mensupları, şirketlerinin çevresel duyarlılığına katkıda bulunmalıdır (M11).” ifadesine katılımcıların %12,7’si (n=7) “kesinlikle katılmıyorum”, %11,2’si (n=15) “katılmıyorum”, %15,7’si (n=21) “kararsızım”, %46,3’ü (n=62) “katılıyorum” ve %14,2’si (n=19) ise “kesinlikle katılıyorum” yanıtını vermiştir. Meslek mensuplarının şirketlerinin çevresel duyarlılığına katkıda bulunması gerektiğini belirten bu ifadeye katılımcıların orta düzeyde katıldıkları belirlenmiştir (3,381±1,231).

“Çevre muhasebesinin bir sistem olarak kullanılması çevre bilincinin artmasında önemli rol oynamaktadır (M13).” ifadesine katılımcıların %8,2’si (n=11) “kesinlikle katılmıyorum”, %5,2’si (n=7) “katılmıyorum”, %21,6’sı (n=29) “kararsızım”, %43,3’ü (n=58) “katılıyorum” ve %21,6’si (n=29) ise “kesinlikle katılıyorum” yanıtını vermiştir. Çevre muhasebesinin bir sistem olarak kullanılmasının çevre bilincinin artmasında önemli rol oynadığını belirten bu ifadeye katılımcıların yüksek düzeyde katıldıkları tespit edilmiştir (3,649±1,126).

“Çevre sorunlarının önüne geçebilmek için muhasebe bilim dalının da çevreye ilişkin araştırmalar yapması gereklidir (M15).” ifadesine katılımcıların %17,2’si (n=23) “kesinlikle katılmıyorum”, %9,7’si (n=13) “katılmıyorum”, %22,4’ü (n=30) “kararsızım”, %36,6’sı (n=49) “katılıyorum” ve %14,2’si (n=19) ise “kesinlikle

katılıyorum” yanıtını vermiştir. Çevre sorunlarının önüne geçebilmek için muhasebe bilim dalının da çevreye ilişkin araştırmalar yapması gerektiğini belirten bu ifadeye katılımcıların orta düzeyde katıldıkları saptanmıştır ($3,209 \pm 1,298$).

“Çevresel duyarlılık” alt boyutuna ilişkin görüşleri incelendiğinde, katılımcıların çevresel duyarlılığa ilişkin ifadelerle yüksek düzeyde katıldıkları belirlenmiştir ($3,41 \pm 0,85$).

- **Katılımcıların “Muhasebeleştirme” Boyutuna Yönelik Görüşleri**

Katılımcıların “muhasebeleştirme” boyutunda yer alan maddelere verdikleri cevapların dağılımı tablo 16’da verilmiştir.



Tablo 16: Katılımcıların Çevre Muhasebesinin “Muhasebeleştirme” Boyutuna İlişkin Görüşleri

Madde No	Muhasebeleştirme (F2) Boyuta İlişkin İfadeler		Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum	Aritmetik Ortalama	Standart Sapma (Ss)
M3	Çevresel maliyetler tekdüzen muhasebe sisteminde ayrı bir hesap grubu olarak yer almalıdır.	f	25	26	33	37	13	2,903	1,268
		%	18,7	19,4	24,6	27,6	9,7		
M7	Çevresel maliyetlerin ayrı bir hesap grubu olarak kullanılması işletmelerin sosyal sorumlulukları gereğidir.	f	6	22	26	56	24	3,522	1,102
		%	4,5	16,4	19,4	41,8	17,9		
M8	Doğal kaynak kullanımı muhasebeleştirilmelidir.	f	16	24	33	44	16	3,150	1,205
		%	11,9	17,9	24,6	32,8	11,9		
M19	Çevre ile ilgili mali nitelikli işlemlerin muhasebeleştirilmesi gerekmektedir.	f	14	22	27	53	17	3,278	1,191
		%	10,4	16,4	20,1	39,6	12,7		
M20	Yerel idarelerin ve devletin çevre muhasebesi uygulamalarındaki desteği artırılmalıdır.	f	10	9	22	65	26	3,667	1,095
		%	7,5	6,7	16,4	48,5	19,4		
M22	Çevresel raporlama yasal düzenlemelerle zorunlu hale getirilmelidir.	f	5	18	30	52	27	3,591	1,069
		%	3,7	13,4	22,4	38,8	20,1		
“Muhasebeleştirme” Alt Boyutu			Aritmetik Ortalama:3,35 Standart Sapma: 0,78						

Tablo 16’da; “Çevresel maliyetler tekdüzen muhasebe sisteminde ayrı bir hesap grubu olarak yer almalıdır (M3).” ifadesine katılımcıların %18,7’si (n=25) “kesinlikle katılmıyorum”, %19,4’ü (n=26) “katılmıyorum”, %24,6’sı (n=33) “kararsızım”, %27,6’sı (n=37) “katılıyorum” ve %9,7’si (n=13) ise “kesinlikle katılıyorum” yanıtını vermiştir. Çevresel maliyetlerin tekdüzen muhasebe sisteminde ayrı bir hesap grubu olarak yer alması gerektiğini belirten bu ifadeye katılımcıların orta düzeyde katıldıkları ve genel olarak kararsız oldukları saptanmıştır (2,903±1,268).

“Çevresel maliyetlerin ayrı bir hesap grubu olarak kullanılması işletmelerin sosyal sorumlulukları gereğidir (M7).” ifadesine katılımcıların %4,5’i (n=6) “kesinlikle katılmıyorum”, %16,4’ü (n=22) “katılmıyorum”, %19,4’ü (n=26) “kararsızım”, %41,8’i (n=56) “katılıyorum” ve %17,9’u (n=24) ise “kesinlikle katılıyorum” yanıtını vermiştir. Çevresel maliyetlerin ayrı bir hesap grubu olarak kullanılmasının işletmelerin sosyal sorumluluklarının bir gereği olduğunu belirten bu ifadeye katılımcıların yüksek düzeyde katıldıkları tespit edilmiştir (3,522±1,102).

“Doğal kaynak kullanımı muhasebeleştirilmelidir (M8).” ifadesine katılımcıların %11,9’u (n=6) “kesinlikle katılmıyorum”, %17,9’u (n=24) “katılmıyorum”, %24,6’sı (n=33) “kararsızım”, %32,8’i (n=44) “katılıyorum” ve %11,9’u (n=16) ise “kesinlikle katılıyorum” yanıtını vermiştir. Doğal kaynak kullanımının muhasebeleştirilmesi gerektiğini belirten bu ifadeye katılımcıların orta düzeyde katıldıkları ve bu konuya ilişkin genel olarak kararsız oldukları söylenebilir (3,150±1,205).

“Çevre ile ilgili mali nitelikli işlemlerin muhasebeleştirilmesi gerekmektedir (M19).” ifadesine katılımcıların %10,4’ü (n=14) “kesinlikle katılmıyorum”, %16,4’ü (n=22) “katılmıyorum”, %20,1’i (n=27) “kararsızım”, %39,6’sı (n=53) “katılıyorum” ve %12,7’si (n=17) ise “kesinlikle katılıyorum” yanıtını vermiştir. Çevre ile ilgili mali nitelikli işlemlerin muhasebeleştirilmesi gerektiğini belirten bu ifadeye katılımcıların orta düzeyde katıldıkları belirlenmiştir (3,278±1,191).

“Yerel idarelerin ve devletin çevre muhasebesi uygulamalarındaki desteği artırılmalıdır (M20).” ifadesine katılımcıların %7,5’i (n=10) “kesinlikle katılmıyorum”, %6,7’si (n=9) “katılmıyorum”, %16,4’ü (n=22) “kararsızım”, %48,5’i (n=65) “katılıyorum” ve %19,4’ü (n=26) ise “kesinlikle katılıyorum” yanıtını vermiştir. Yerel idarelerin ve devletin çevre muhasebesi uygulamalarındaki desteğinin artırılması gerektiğini belirten bu ifadeye katılımcıların yüksek düzeyde katıldıkları saptanmıştır (3,667±1,095).

“Çevresel raporlama yasal düzenlemelerle zorunlu hale getirilmelidir (M22).” ifadesine katılımcıların %3,7’si (n=5) “kesinlikle katılmıyorum”, %13,4’ü (n=18) “katılmıyorum”, %22,4’ü (n=30) “kararsızım”, %38,8’i (n=52) “katılıyorum” ve %20,1’i (n=27) ise “kesinlikle katılıyorum” yanıtını vermiştir. Çevresel raporlamanın

yasal düzenlemelerle zorunlu hale getirilmesi gerektiğini belirten bu ifadeye katılımcıların yüksek düzeyde katıldıkları tespit edilmiştir (3,591±1,069).

“Muhasebeleştirme” alt boyutuna ilişkin görüşleri incelendiğinde, katılımcıların muhasebeleştirmeye ilişkin ifadeler orta düzeyde katıldıkları belirlenmiştir (3,35±0,78).

- **Katılımcıların “Sürdürülebilirlik” Boyutuna Yönelik Görüşleri**

Katılımcıların “sürdürülebilirlik” boyutunda yer alan maddelere verdikleri cevapların dağılımı tablo 17’de verilmiştir.

Tablo 17: Katılımcıların Çevre Muhasebesinin “Sürdürülebilirlik” Boyutuna İlişkin Görüşleri

Madde No	Sürdürülebilirlik (F3) Boyuta İlişkin İfadeler		Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum	Aritmetik Ortalama	Standart Sapma (Ss)
M12	Yatırım kararı alınırken işletmelerin çevre duyarlılığı da göz önünde bulundurulmalıdır.	f	4	5	12	72	41	4,052	0,904
		%	3,0	3,7	9,0	53,7	30,6		
M14	Çevresel sorunların giderek artmasından dolayı çevre muhasebesi kavramı ortaya çıkmıştır.	f	16	15	39	49	14	3,226	1,154
		%	11,9	11,2	29,1	36,6	10,4		
M16	Çevre muhasebesinin uygulanmasındaki en önemli amaç sürdürülebilir kalkınmadır.	f	7	13	25	68	21	3,619	1,032
		%	5,2	9,7	18,7	50,7	15,7		
M17	Çevresel sorunlar ülkelerin kalkınmışlık durumunu göstermektedir.	f	3	11	12	64	44	4,008	0,977
		%	2,2	8,2	9,0	47,8	32,8		
M18	Çevresel sorunların artması işletmelerin geleceğini de etkilemektedir.	f	5	9	11	61	48	4,030	1,026
		%	3,7	6,7	8,2	45,5	35,8		
M21	Çevre muhasebesi sisteminin geliştirilmesi için, yetkili kurum ve kuruluşlar ile ilgili sektörlerin işbirliği yapması gereklidir.	f	6	12	13	66	36	3,857	1,056
		%	4,5	9,0	9,7	49,3	26,9		
“Sürdürülebilirlik” Alt Boyutu			Aritmetik Ortalama: 3,80 Standart Sapma:0,69						

Tablo 17 incelendiğinde; “Yatırım kararı alınırken işletmelerin çevre duyarlılığı da göz önünde bulundurulmalıdır (M12).” ifadesine katılımcıların %3’ü (n=4) “kesinlikle katılmıyorum”, %3,7’si (n=5) “katılmıyorum”, %9’u (n=12) “kararsızım”, %53,7’si (n=72) “katılıyorum” ve %30,6’si (n=41) ise “kesinlikle katılıyorum” yanıtını vermiştir. Yatırım kararı alınırken işletmelerin çevre duyarlılığının da göz önünde bulundurulması gerektiğini belirten bu ifadeye katılımcıların yüksek düzeyde katıldıkları tespit edilmiştir ($4,052 \pm 0,904$).

“Çevresel sorunların giderek artmasından dolayı çevre muhasebesi kavramı ortaya çıkmıştır (M14).” ifadesine katılımcıların %11,9’u (n=16) “kesinlikle katılmıyorum”, %11,2’si (n=15) “katılmıyorum”, %29,1’i (n=39) “kararsızım”, %36,6’si (n=49) “katılıyorum” ve %10,4’ü (n=14) ise “kesinlikle katılıyorum” yanıtını vermiştir. Çevresel sorunların giderek artmasından dolayı çevre muhasebesi kavramının ortaya çıktığını belirten bu ifadeye katılımcıların orta düzeyde katıldıkları tespit edilmiştir ($3,226 \pm 1,154$).

“Çevre muhasebesinin uygulanmasındaki en önemli amaç sürdürülebilir kalkındır. (M16).” ifadesine katılımcıların %5,2’si (n=7) “kesinlikle katılmıyorum”, %9,7’si (n=13) “katılmıyorum”, %18,7’si (n=25) “kararsızım”, %50,7’si (n=68) “katılıyorum” ve %15,7’si (n=21) ise “kesinlikle katılıyorum” yanıtını vermiştir. Çevre muhasebesinin uygulanmasındaki en önemli amacın sürdürülebilir kalkınma olduğunu belirten bu ifadeye katılımcıların yüksek düzeyde katıldıkları görülmüştür ($3,619 \pm 1,032$).

“Çevresel sorunlar ülkelerin kalkınmışlık durumunu göstermektedir (M17).” ifadesine katılımcıların %2,2’si (n=3) “kesinlikle katılmıyorum”, %8,2’si (n=11) “katılmıyorum”, %9’u (n=12) “kararsızım”, %47,8’i (n=64) “katılıyorum” ve %32,8’i (n=44) ise “kesinlikle katılıyorum” yanıtını vermiştir. Çevresel sorunların ülkelerin kalkınmışlık durumunu gösterdiğini belirten bu ifadeye katılımcıların yüksek düzeyde katıldıkları görülmektedir ($4,008 \pm 0,997$).

“Çevresel sorunların artması işletmelerin geleceğini de etkilemektedir (M18).” ifadesine katılımcıların %3,7’si (n=5) “kesinlikle katılmıyorum”, %6,7’si (n=9) “katılmıyorum”, %8,2’si (n=11) “kararsızım”, %45,5’i (n=61) “katılıyorum” ve %35,8’i (n=48) ise “kesinlikle katılıyorum” yanıtını vermiştir. Çevresel sorunların artmasının

işletmelerin geleceğini de etkilediğini belirten bu ifadeye katılımcıların yüksek düzeyde katıldıkları saptanmıştır ($4,030 \pm 1,026$).

“Çevre muhasebesi sisteminin geliştirilmesi için, yetkili kurum ve kuruluşlar ile ilgili sektörlerin işbirliği yapması gereklidir (M21).” ifadesine katılımcıların %4,5’i ($n=6$) “kesinlikle katılmıyorum”, %9’u ($n=12$) “katılmıyorum”, %9,7’si ($n=13$) “kararsızım”, %49,3’ü ($n=66$) “katılıyorum” ve %26,9’u ($n=36$) ise “kesinlikle katılıyorum” yanıtını vermiştir. Çevre muhasebesi sisteminin geliştirilmesi için, yetkili kurum ve kuruluşlar ile sektörlerin işbirliği yapması gerektiğini belirten bu ifadeye katılımcıların yüksek düzeyde katıldıkları tespit edilmiştir ($3,857 \pm 1,056$).

“Sürdürülebilirlik” alt boyutuna ilişkin görüşler incelendiğinde, katılımcıların sürdürülebilirliğe ilişkin ifadelere yüksek düzeyde katıldıkları belirlenmiştir ($3,80 \pm 0,69$).

- **Katılımcıların “Çevresel Maliyet” Boyutuna Yönelik Görüşleri**

Katılımcıların “çevresel maliyet” boyutunda yer alan maddelere verdikleri cevapların dağılımı tablo 18’de verilmiştir.

Tablo 18: Katılımcıların Çevre Muhasebesinin “Çevresel Maliyet” Boyutuna İlişkin Görüşleri

Madde No	Çevresel Maliyet (F4) Boyuta İlişkin İfadeler		Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum	Aritmetik Ortalama	Standart Sapma (Ss)
M1	Çalıştığım işletmeler çevre koruma adına çeşitli maliyetlere katlanmaktadır.	f	14	27	23	57	13	3,209	1,183
		%	10,4	20,1	17,2	42,5	9,7		
M2	Bir işletmenin çevreye yönelik çalışmaları uzun dönemde maliyetlerin azalmasını sağlar.	f	6	23	24	64	17	3,470	1,060
		%	4,5	17,2	17,9	47,8	12,7		
M5	Çalıştığım işletmelerde çevreye duyarlı bir politika izlenmektedir.	f	13	22	32	48	18	3,271	1,177
		%	9,7	16,4	23,9	35,8	13,4		
M6	Çalıştığım işletmelerde atık yönetimi konusunda çalışmalar yapılmaktadır.	f	20	27	30	42	15	3,037	1,253
		%	14,9	20,1	22,4	31,3	11,2		
“Çevresel Maliyet” Alt Boyutu			Aritmetik Ortalama: 3,25 Standart Sapma:0,86						

Tablo 18 incelendiğinde; “Çalıştığım işletmeler çevre koruma adına çeşitli maliyetlere katlanmaktadır (M1).” ifadesine katılımcıların %10,4’ü (n=14) “kesinlikle katılmıyorum”, %20,1’i (n=27) “katılmıyorum”, %17,2’si (n=23) “kararsızım”, %42,5’i (n=57) “katılıyorum” ve %9,7’si (n=13) ise “kesinlikle katılıyorum” yanıtını vermiştir. Çalışılan işletmelerin çevre koruma adına çeşitli maliyetlere katlandıklarını belirten bu ifadeye katılımcıların orta düzeyde katıldıkları ve bu konuya ilişkin kararsız bir tutum sergiledikleri söylenebilir (3,209±1,183).

“Bir işletmenin çevreye yönelik çalışmaları uzun dönemde maliyetlerin azalmasını sağlar (M2).” ifadesine katılımcıların %4,5’i (n=6) “kesinlikle katılmıyorum”, %17,2’si (n=23) “katılmıyorum”, %17,9’u (n=24) “kararsızım”, %47,8’i (n=64) “katılıyorum” ve %12,7’si (n=17) ise “kesinlikle katılıyorum” yanıtını vermiştir. Bir işletmenin çevreye yönelik çalışmalarının uzun dönemde maliyetlerin

azalmasını sağladığını belirten bu ifadeye katılımcıların yüksek düzeyde katıldıkları saptanmıştır ($3,470 \pm 1,060$).

“Çalıştığım işletmelerde çevreye duyarlı bir politika izlenmektedir (M5).” ifadesine katılımcıların %9,7’si ($n=13$) “kesinlikle katılmıyorum”, %16,4’ü ($n=22$) “katılmıyorum”, %23,9’u ($n=32$) “kararsızım”, %35,8’i ($n=48$) “katılıyorum” ve %13,4’ü ($n=18$) ise “kesinlikle katılıyorum” yanıtını vermiştir. Çalışılan işletmelerde çevreye duyarlı bir politika izlendiğini belirten bu ifadeye katılımcıların genel olarak kararsız oldukları tespit edilmiştir ($3,271 \pm 1,177$).

“Çalıştığım işletmelerde atık yönetimi konusunda çalışmalar yapılmaktadır (M6).” ifadesine katılımcıların %14,9’u ($n=20$) “kesinlikle katılmıyorum”, %20,1’i ($n=27$) “katılmıyorum”, %22,4’ü ($n=30$) “kararsızım”, %31,3’ü ($n=42$) “katılıyorum” ve %11,2’si ($n=15$) ise “kesinlikle katılıyorum” yanıtını vermiştir. Çalışılan işletmelerde atık yönetimi konusunda çalışmaların yapıldığını belirten bu ifadeye katılımcıların orta düzeyde katıldıkları belirlenmiştir ($3,037 \pm 1,253$).

“Çevresel Maliyet” alt boyutuna ilişkin görüşler incelendiğinde, katılımcıların çevresel maliyete ilişkin ifadelerle orta düzeyde katıldıkları ve bu konuda genel olarak kararsız oldukları saptanmıştır ($3,25 \pm 0,86$).

3.7.2. Araştırma Bulguları ve Sonuçların Değerlendirilmesi

Araştırmanın hipotezleri bağımsız gruplar t-testi, tek faktörlü varyans analizi (one-way anova), Mann Whitney-U Testi ve Kruskal Wallis H-Testi ile incelenmiştir.

- **Muhasebe Meslek Mensuplarının Çevre Muhasebesi ve Alt Boyutlarına Yönelik Görüşleri ile Cinsiyetleri Arasındaki İlişki**

Muhasebe meslek mensuplarının çevre muhasebesi ve alt boyutlarına yönelik görüşlerinin cinsiyete göre anlamlı farklılık gösterip göstermediği Mann Whitney-U testi ile incelenmiştir. Mann Whitney-U testi, iki ilişkisiz örneklemden elde edilen puanlar arasında anlamlı farklılık olup olmadığını test etmektedir. Parametrik olmayan testler içerisinde en güçlü non-parametrik test olan Mann-Whitney-U testinde, varyansların homojenliği ve verilerin normal dağılım göstermesi şartları aranmamaktadır (Baştürk, 2011: 134; Büyüköztürk, 2014: 168). Cinsiyete göre yapılan test sonuçları tablo 19’da verilmiştir.

Tablo 19: Çevre Muhasebesi ve Alt Boyutlarına Yönelik Görüşlerin Cinsiyete Göre U-Testi Sonucu

Değişken	Cinsiyet	n	Sıra Ortalaması	Sıra Toplamı	U	p
Çevresel Duyarlılık Alt Boyutu	Kadın	24	91,85	2204,50	735,500	0,001*
	Erkek	110	62,19	6840,50		
Muhasebeleştirme Alt Boyutu	Kadın	24	74,69	1792,50	1147,500	0,315
	Erkek	110	65,93	7252,50		
Sürdürülebilirlik Alt Boyutu	Kadın	24	79,23	1901,50	1038,500	0,101
	Erkek	110	64,94	7143,50		
Çevresel Maliyet Alt Boyutu	Kadın	24	76,96	1847,00	1093,000	0,185
	Erkek	110	65,44	7198,00		
Çevre Muhasebesi Toplam Puanı	Kadın	24	84,52	2028,50	911,500	0,018*
	Erkek	110	63,79	7016,50		

*p<0,05

Tablo 19 incelendiğinde; muhasebe meslek mensuplarının çevre muhasebesinin “çevresel duyarlılık” boyutuna yönelik görüşleri cinsiyete göre anlamlı farklılık göstermektedir, U=795,500, p<0.05. Sıra ortalamaları incelendiğinde, kadın muhasebe meslek mensuplarından elde edilen sıra ortalamasının (91,85) erkeklerden (62,19) daha yüksek olduğu görülmektedir.

“Muhasebeleştirme”, “sürdürülebilirlik” ve “çevresel maliyet” alt boyutlarından elde edilen sonuçlar incelendiğinde, kadınların sıra ortalamasının erkeklerden daha yüksek olduğu (74,69>65,93; 79,23>64,94; 76,96>65,44) bulunmuştur. Ancak söz konusu bu farklılıkların istatistiksel olarak anlamlı olmadığı tespit edilmiştir (p>0.05).

Katılımcıların çevre muhasebesi toplam puanlarının cinsiyete göre anlamlı farklılık gösterip göstermediği incelendiğinde, puan ortalamaları arasındaki farkın istatistiksel olarak anlamlı olduğu görülmektedir, U=911,500, p<0.05. Bu sonuca göre kadın muhasebe meslek mensuplarının çevre muhasebesine yönelik sıra ortalamalarının (84,52) erkeklerden (63,79) daha yüksek olduğu bulunmuştur.

Elde edilen bu sonuca göre, “ H_1 : Muhasebe meslek mensuplarının çevre muhasebesi ve alt boyutlarına yönelik görüşleri cinsiyet değişkenine göre anlamlı farklılık göstermektedir.” hipotezi “çevresel duyarlılık” alt boyutu ve çevre muhasebesi toplam puanı için kabul edilmiştir.

- **Muhasebe Meslek Mensuplarının Çevre Muhasebesi ve Alt Boyutlarına Yönelik Görüşleri ile Yaşları Arasındaki İlişki**

Muhasebe meslek mensuplarının çevre muhasebesi ve alt boyutlarına yönelik görüşlerinin yaş değişkenine göre anlamlı farklılık gösterip göstermediği ilişkisiz örneklem için tek faktörlü varyans analizi (One-Way Anova) ile incelenmiştir. Tek faktörlü varyans analizi, ilişkisiz iki ya da daha fazla örneklem ortalaması arasındaki farkın sıfırdan anlamlı şekilde farklı olup olmadığını test etmektedir (Büyüköztürk, 2014: 39). Analiz sonuçları tablo 20’de sunulmuştur.

Tablo 20: Çevre Muhasebesi ve Alt Boyutlarına Yönelik Görüşlerin Yaş Değişkenine Göre ANOVA Sonuçları

Değişken	Yaş	n	Ort.	Ss	F	p	Fark
Çevresel Duyarlılık Alt Boyutu	22-34	35	20,669	4,981	0,308	0,736	
	35-44	50	20,780	4,909			
	45 yaş ve üzeri	49	20,020	5,406			
Muhasebeleştirme Alt Boyutu	22-34	35	20,143	4,622	0,248	0,781	
	35-44	50	19,773	4,833			
	45 yaş ve üzeri	49	20,434	4,559			
Sürdürülebilirlik Alt Boyutu	22-34	35	22,945	3,813	0,815	0,445	
	35-44	50	22,220	4,617			
	45 yaş ve üzeri	49	23,265	3,883			
Çevresel Maliyet Alt Boyutu	22-34	35	12,808	3,293	3,127	0,047*	2>3
	35-44	50	13,880	3,311			
	45 yaş ve üzeri	49	12,204	3,482			
Çevre Muhasebesi Toplam Puanı	22-34	35	76,565	11,766	0,042	0,958	
	35-44	50	76,653	14,296			
	45 yaş ve üzeri	49	75,924	13,333			

Tablo 20 incelendiğinde; “Çevresel duyarlılık” alt boyutundan elde edilen sonuçlara göre, araştırmaya katılan 22-34 yaş arasındaki 35 katılımcıdan elde edilen ortalama puan 20,669 ($\pm 4,981$), 35-44 yaş arasındaki 50 katılımcıdan elde edilen ortalama puan 20,780 ($\pm 4,909$), 45 yaş ve üzerindeki 49 katılımcıdan elde edilen ortalama puan ise 20,020 ($\pm 5,406$), olarak bulunmuştur. Ancak farklı yaş gruplarından elde edilen ortalamalar arasında anlamlı farklılık bulunmamıştır, $F(2, 131)=0,308$, $p>0.05$.

“Muhasebeleştirme” alt boyutundan elde edilen sonuçlar incelendiğinde, 45 yaş ve üzerindeki katılımcılardan elde edilen ortalama puanın ($20,434 \pm 4,559$), 22-34 yaş arasındaki ($20,143 \pm 4,622$) ve 35-44 yaş arasındaki katılımcılardan elde edilen ortalama puandan ($19,773 \pm 4,833$) daha yüksek olduğu görülmektedir. Anlamlılık değeri incelendiğinde söz konusu farklılıkların istatistiksel anlamlılık için yeterli olmadığı söylenebilir, $F(2, 131)=0,248$, $p>0.05$.

“Sürdürülebilirlik” alt boyutundan elde edilen sonuçlara göre, en yüksek ortalamaya ($23,265 \pm 3,883$) sahip olan grubun 45 yaş ve üzerindeki katılımcılar olduğu görülmektedir. Bu grubu sırasıyla 22-34 yaş arasındaki katılımcılar ($22,945 \pm 3,813$) ile 35-44 yaş arasındaki katılımcılar ($22,220 \pm 4,617$) takip etmektedir. Ancak söz konusu farklılıklar istatistiksel olarak anlamlı bulunmamıştır, $F(2, 131)=0,815$, $p>0.05$.

“Çevresel Maliyet” alt boyutuna yönelik bulgular incelendiğinde, farklı yaş gruplarındaki katılımcıların ortalamaları arasında istatistiksel olarak anlamlı farklılığın olduğu tespit edilmiştir, $F(2, 131)=3.127$, $p<0.05$. Söz konusu farkın hangi yaş aralıkları arasında olduğuna ilişkin yapılan LSD çoklu karşılaştırma testi sonuçlarına göre, 35-44 yaş arasındaki katılımcıların ortalama puanlarının ($13,880 \pm 3,311$) 45 yaş ve üzerindeki katılımcıların ortalama puanlarından ($12,204 \pm 3,482$) daha yüksek olduğu belirlenmiştir.

Çevre muhasebesi toplam puanından elde edilen sonuçlar incelendiğinde ise, en yüksek ortalama puan ($76,653 \pm 14,296$) 35-44 yaş arasındaki katılımcılardan elde edilirken, en düşük ortalama 45 yaş ve üzerinde olan katılımcılardan ($75,924 \pm 13,333$) elde edilmiştir. Ancak farklı yaş gruplarından elde edilen ortalamaların birbirine

oldukça yakın olduğu görülmektedir. İlgili anlamlılık değerinin de 0.05'ten yüksek bulunması ($p=0.958$) bu sonucu desteklemektedir.

Elde edilen bu sonuca göre, "*H₂: Muhasebe meslek mensuplarının çevre muhasebesi ve alt boyutlarına yönelik görüşleri yaş değişkenine göre anlamlı farklılık göstermektedir.*" hipotezi "çevresel maliyet" boyutu için kabul edilmiştir.

- **Muhasebe Meslek Mensuplarının Çevre Muhasebesi ve Alt Boyutlarına Yönelik Görüşleri ile Eğitim Durumları Arasındaki İlişki**

Muhasebe meslek mensuplarının çevre muhasebesi ve alt boyutlarına yönelik görüşlerinin eğitim durumu değişkenine göre farklılık gösterip göstermediği Kruskal Wallis H-Testi ile incelenmiştir. Kruskal Wallis H-Testi, ilişkisiz iki ya da daha çok örneklem ortalamasının birbirinden anlamlı farklılık gösterip göstermediğini test etmektedir. Analiz, "puanların grup değişkenine göre oluşturulan her bir alt grupta normal dağılım ve varyansların homojenliği" varsayımlarını gerektirmediği için tek yönlü varyans analizinin parametrik olmayan testlerdeki karşılığı olarak bilinmektedir (Baştürk, 2011; Büyüköztürk, 2014). Analiz sonuçları tablo 21'de verilmiştir.

Tablo 21: Çevre Muhasebesi ve Alt Boyutlarına Yönelik Görüşlerin Eğitim Durumuna Göre Kruskal Wallis H-Testi Sonucu

Değişken	Eğitim Durumu	n	Sıra Ortalaması	sd	χ^2	p
Çevresel Duyarlılık Alt Boyutu	Lise	12	62,79	3	1,867	0,601
	Ön Lisans	11	58,91			
	Lisans	98	66,91			
	Yüksek Lisans	12	79,33			
Muhasebeleştirme Alt Boyutu	Lise	12	59,79	3	4,533	0,209
	Ön Lisans	11	57,27			
	Lisans	98	66,47			
	Yüksek Lisans	12	87,42			
Sürdürülebilirlik Alt Boyutu	Lise	12	74,71	3	2,798	0,424
	Ön Lisans	11	52,50			
	Lisans	98	66,53			
	Yüksek Lisans	12	76,46			
Çevresel Maliyet Alt Boyutu	Lise	12	68,75	3	2,167	0,539
	Ön Lisans	11	50,73			
	Lisans	98	68,43			
	Yüksek Lisans	12	68,50			
Çevre Muhasebesi Toplam Puanı	Lise	12	64,25	3	3,545	0,315
	Ön Lisans	11	52,73			
	Lisans	98	67,03			
	Yüksek Lisans	12	82,63			

Tablo 21 incelendiğinde; “Çevresel duyarlılık” alt boyutundan elde edilen sonuçlara göre, araştırmaya katılan 12 lise mezununun sıra ortalaması 62,79, 11 ön lisans mezununun sıra ortalaması 58,91, 98 lisans mezununun sıra ortalaması 66,91 ve 12 yüksek lisans mezununun sıra ortalaması ise 79,33 olarak bulunmuştur. En yüksek sıra ortalamasına sahip olan grup yüksek lisans mezunlarıdır. Bu grubu sırasıyla lisans, lise ve ön lisans mezunları takip etmektedir.

“Muhasebeleştirme” alt boyutundan elde edilen sonuçlar incelendiğinde, sıra ortalamaları lise mezunları için 59,79, ön lisans mezunları için 57,27, lisans mezunları için 66,47 ve yüksek lisans mezunları için ise 87,42 olarak bulunmuştur. Bu alt boyuta ilişkin en yüksek sıra ortalaması yüksek lisans mezunlarından elde edilirken, en düşük sıra ortalaması ön lisans mezunlarından elde edilmiştir.

“Sürdürülebilirlik” alt boyutundan elde edilen sonuçlar incelendiğinde, en yüksek sıra ortalamasına (76,46) sahip olan grubun yüksek lisans mezunları olduğu görülmektedir. Bu grubu sırasıyla lise (74,71), lisans (66,53) ve ön lisans mezunları (52,50) takip etmektedir. Bu alt boyuta ilişkin yüksek lisans ve lise mezunlarından elde edilen sıra ortalamalarının birbirine yakın olduğu görülmektedir.

“Çevresel Maliyet” alt boyutundan elde edilen sonuçlara bakıldığında, en düşük sıra ortalamasına (50,73) sahip olan grup ön lisans mezunlarıdır. Bunun yanında lise (68,75), lisans (68,43) ve yüksek lisans (68,50) ortalamalarının ise birbirine oldukça yakın olduğu görülmektedir.

Farklı eğitim durumuna sahip katılımcıların çevre muhasebesine yönelik görüşleri incelendiğinde, en yüksek sıra ortalaması (82,63) yüksek lisans mezunlarından elde edilmiştir. Bu grubu sırasıyla lisans (67,03), lise (64,25) mezunları takip etmektedir. En düşük sıra ortalamasına (52,73) sahip olan grup ise ön lisans mezunlarıdır. Genel olarak sıra ortalamaları incelendiğinde, yüksek lisans mezunlarının sıra ortalamalarının diğer gruplardan daha yüksek olduğu göze çarpmaktadır. Bunun yanında ön lisans mezunlarının sıra ortalamalarının lise mezunlarından daha düşük çıkması dikkat çekmektedir.

Sıra ortalamaları arasındaki farkların istatistiksel olarak anlamlı olup olmadığı incelendiğinde, katılımcıların çevre muhasebesi ve alt boyutlarına yönelik görüşlerinin eğitim durumlarına göre anlamlı farklılık göstermediği saptanmıştır, $\chi^2(sd=3, n=133)=1.867, 4.533, 2.798, 2.167, 3.545, p>0.05$. Bir başka deyişle farklı gruplardan elde edilen sıra farklarının istatistiksel anlamlılık için yeterli olmadığı söylenebilir. Elde edilen bu sonuç, katılımcıların çevre muhasebesine yönelik görüşlerinde eğitim durumunun anlamlı bir etkisinin olmadığını göstermektedir.

Elde edilen bu sonuca göre “ H_3 : Muhasebe meslek mensuplarının çevre muhasebesi ve alt boyutlarına yönelik görüşleri eğitim durumu değişkenine göre anlamlı farklılık göstermektedir.” hipotezi reddedilmiştir.

• **Muhasebe Meslek Mensuplarının Çevre Muhasebesi ve Alt Boyutlarına Yönelik Görüşleri ile Mesleki Unvanları Arasındaki İlişki**

Muhasebe meslek mensuplarının çevre muhasebesi ve alt boyutlarına yönelik görüşlerinin mesleki unvan değişkenine göre anlamlı farklılık gösterip göstermediği Mann Whitney-U testi ile incelenmiştir. Test sonuçları Tablo 22’de verilmiştir.

Tablo 22: Çevre Muhasebesi ve Alt Boyutlarına Yönelik Görüşlerin Mesleki Unvana Göre Mann Whitney-U Testi Sonucu

Değişken	Cinsiyet	n	Sıra Ortalaması	Sıra Toplamı	U	p
Çevresel Duyarlılık Alt Boyutu	SMMM	106	64,37	6823,00	1152,000	0,470
	Diğer	24	70,50	1692,00		
Muhasebeleştirme Alt Boyutu	SMMM	106	66,77	7077,50	1137,500	0,418
	Diğer	24	59,90	1437,50		
Sürdürülebilirlik Alt Boyutu	SMMM	106	66,00	6995,50	1219,500	0,752
	Diğer	24	63,31	1519,50		
Çevresel Maliyet Alt Boyutu	SMMM	106	66,69	7069,50	1145,500	0,445
	Diğer	24	60,23	1445,50		
Çevre Muhasebesi Toplam Puanı	SMMM	106	66,18	7015,00	1200,000	0,666
	Diğer	24	62,50	1500,00		

* 3 SMMM iki seçenek işaretlediğinden (bağımsız denetçi – SMMM) analiz dışı bırakılmıştır.

Tablo 22’de “SMMM” ve “Diğer (23 SM ve 1 YMM)” grubundaki meslek mensuplarının çevre muhasebesine yönelik sıra ortalamaları incelendiğinde, “muhasebeleştirme” (66,77>59,90), “sürdürülebilirlik” (66,00>63,31) ve “çevresel maliyet” (66,69>60,23) alt boyutları ile çevre muhasebesi toplam puanlarında (66,18>62,50) araştırmaya katılan 106 “SMMM” meslek mensubundan elde edilen sıra ortalamalarının araştırmaya katılan 24 “Diğer” grubundaki muhasebe meslek mensubunun sıra ortalamasından yüksek olduğu görülmektedir. “Çevresel duyarlılık” alt boyutunda ise “Diğer” grubundaki katılımcıların sıra ortalamalarının “SMMM”

grubunda yer alan katılımcılardan daha yüksek olduğu bulunmuştur. Söz konusu farklara ilişkin anlamlılık değerleri incelendiğinde, farklı meslek mensuplarından elde edilen sıra ortalamaları arasında istatistiksel olarak anlamlı farklılığın olmadığı tespit edilmiştir, $U=1152.000, 1137.500, 1219.500, 1145.500, 1200.000, p>0.05$. Elde edilen bu sonuç, farklı meslek mensuplarının çevre muhasebesine yönelik benzer görüş bildirdikleri şeklinde yorumlanabilir.

Elde edilen bu sonuca göre “*H₄: Muhasebe meslek mensuplarının çevre muhasebesi ve alt boyutlarına yönelik görüşleri mesleki unvan değişkenine göre anlamlı farklılık göstermektedir.*” hipotezi reddedilmiştir.

- **Muhasebe Meslek Mensuplarının Çevre Muhasebesi ve Alt Boyutlarına Yönelik Görüşleri ile Mesleki Çalışma Yılları Arasındaki İlişki**

Muhasebe meslek mensuplarının çevre muhasebesi ve alt boyutlarına yönelik görüşlerinin mesleki çalışma yılı değişkenine göre anlamlı farklılık gösterip göstermediği ilişkin yapılan tek faktörlü varyans analizi (One-Way Anova) sonuçları tablo 23’de sunulmuştur.

Tablo 23: Çevre Muhasebesi ve Alt Boyutlarına Yönelik Görüşlerin Çalışma Yılı Değişkenine Göre ANOVA Sonuçları

Değişken	Çalışma Yılı	n	Ort.	Ss	F	p
Çevresel Duyarlılık Alt Boyutu	0-10 yıl	49	20,253	4,803	2,807	0,064
	11-20 yıl	47	21,745	4,426		
	20 ve üzeri	38	19,184	5,913		
Muhasebeleştirme Alt Boyutu	0-10 yıl	49	19,340	4,798	1,452	0,238
	11-20 yıl	47	20,160	4,758		
	20 ve üzeri	38	21,046	4,257		
Sürdürülebilirlik Alt Boyutu	0-10 yıl	49	21,900	4,176	2,423	0,093
	11-20 yıl	47	23,745	3,785		
	20 ve üzeri	38	22,763	4,389		
Çevresel Maliyet Alt Boyutu	0-10 yıl	49	12,516	3,684	2,235	0,111
	11-20 yıl	47	13,830	3,046		
	20 ve üzeri	38	12,553	3,407		
Çevre Muhasebesi Toplam Puanı	0-10 yıl	49	74,009	13,247	2,192	0,116
	11-20 yıl	47	79,480	12,412		
	20 ve üzeri	38	75,546	13,760		

Tablo 23 incelendiğinde; “Çevresel duyarlılık” alt boyutundan elde edilen sonuçlara göre, çalışma yılı 0-10 yıl arasında olan 49 katılımcıdan elde edilen ortalama puan 20,253 ($\pm 4,803$), çalışma yılı 11-20 yıl arasında olan 47 katılımcıdan elde edilen ortalama puan 21,745 ($\pm 4,426$), çalışma yılı 20 ve üzerinde olan 38 katılımcıdan elde edilen ortalama puan ise 19,184 ($\pm 5,913$) olarak bulunmuştur. Bu sonuca göre çalışma yılı 11-20 yıl arasında olan katılımcıların ortalama puanlarının daha yüksek olduğu görülmektedir.

“Muhasebeleştirme” alt boyutundan elde edilen sonuçlar incelendiğinde, çalışma yılı 20 ve üzerinde olan katılımcılardan elde edilen ortalama puanın ($21,046 \pm 4,257$), çalışma yılı 11-20 yıl arasında olan ($20,160 \pm 4,758$) ve çalışma yılı 0-10 yıl arasında olan ($19,340 \pm 4,798$) katılımcılardan elde edilen ortalama puandan daha yüksek olduğu görülmektedir. Buna göre çalışma yılı 20 ve üzerinde olan katılımcıların ortalama puanlarının daha yüksek olduğu görülmektedir.

“Sürdürülebilirlik” alt boyutundan elde edilen sonuçlara göre, en yüksek ortalamaya ($23,745 \pm 3,785$) sahip olan grup çalışma yılı 11-20 yıl arasında olan katılımcılardır. Bu grubu sırasıyla çalışma yılı 20 ve üzerinde olan katılımcılar ($22,763 \pm 3,785$) ile çalışma yılı 0-10 yıl arasında olanlar ($21,900 \pm 4,176$) takip etmektedir.

“Çevresel Maliyet” alt boyutuna yönelik bulgular incelendiğinde, en yüksek ortalamaya sahip grup çalışma yılı 11-20 yıl arasında olan katılımcılar ($13,830 \pm 3,046$) iken, en düşük ortalama ($12,516 \pm 3,046$) çalışma yılı 0-10 yıl arasında olan gruptan elde edilmiştir. Ancak genel olarak ortalamaların birbirine yakın olduğu görülmektedir.

Çevre muhasebesi toplam puanından elde edilen sonuçlar incelendiğinde ise, ortalamalar çalışma yılı 0-10 yıl olanlar için 74,009 ($\pm 13,247$), 11-20 arasında olanlar için 79,480 ($\pm 12,412$), 20 yıl ve üzerinde olanlar için ise 75,546 ($\pm 13,760$) olarak bulunmuştur. Bu sonuca göre çalışma yılı 11-20 arasında olan katılımcıların çevre muhasebesi puanlarının daha yüksek olduğu görülmektedir. Anlamlılık değerleri incelendiğinde, muhasebe meslek mensuplarının çevre muhasebesi ve alt boyutlarına yönelik görüşlerinin çalışma yıllarına göre anlamlı farklılık göstermediği saptanmıştır $F(2, 131) = 2.807, 1.452, 2.423, 2.235, 2.192, p < 0.05$. Bir başka ifade ile elde edilen farkların istatistiksel anlamlılık için yeterli olmadığı söylenebilir.

Elde edilen bu sonuca göre “*H₅: Muhasebe meslek mensuplarının çevre muhasebesi ve alt boyutlarına yönelik görüşleri mesleki çalışma yılı değişkenine göre anlamlı farklılık göstermektedir.*” hipotezi reddedilmiştir.

- **Muhasebe Meslek Mensuplarının Çevre Muhasebesi ve Alt Boyutlarına Yönelik Görüşleri ile Müşavirliği Yapılan İşletme Sayısı Arasındaki İlişki**

Muhasebe meslek mensuplarının çevre muhasebesi ve alt boyutlarına yönelik görüşlerinin müşavirliğini yaptıkları işletme sayısı değişkenine göre anlamlı farklılık gösterip göstermediğine ilişkin yapılan Mann Whitney U-testi sonuçları tablo 24’de verilmiştir.

Tablo 24: Çevre Muhasebesi ve Alt Boyutlarına Yönelik Görüşlerin Müşavirliği Yapılan İşletme Sayısına Göre U-Testi Sonucu

Değişken	İşletme Sayısı	n	Sıra Ortalaması	Sıra Toplamı	U	p
Çevresel Duyarlılık Alt Boyutu	30 ve altı	27	61,11	1650,00	1272,000	0,495
	31 ve üzeri	103	66,65	6865,00		
Muhasebeleştirme Alt Boyutu	30 ve altı	27	53,35	1440,50	1062,500	0,059
	31 ve üzeri	103	68,68	7074,50		
Sürdürülebilirlik Alt Boyutu	30 ve altı	27	55,56	1500,00	1122,000	0,122
	31 ve üzeri	103	68,11	7015,00		
Çevresel Maliyet Alt Boyutu	30 ve altı	27	62,46	1686,50	1308,500	0,636
	31 ve üzeri	103	66,30	6828,50		
Çevre Muhasebesi Toplam Puanı	30 ve altı	27	56,28	1519,50	1141,500	0,153
	31 ve üzeri	103	67,92	6995,50		

Tablo 24 incelendiğinde, çevre muhasebesi (67,92>56,28) ile “çevresel duyarlılık” (66,65>61,11), “muhasebeleştirme” (68,68>53,35), “sürdürülebilirlik” (68,11>55,56) ve “çevresel maliyet” alt boyutlarında müşavirliği yapılan işletme sayısı 31 ve üzerinde olan katılımcıların sıra ortalamalarının işletme sayısı 30 ve altında olan katılımcılardan daha yüksek olduğu görülmektedir. Buna göre müşavirliği yapılan işletme sayısı arttıkça çevre muhasebesi ve alt boyutlarından elde edilen puanların da arttığı görülmektedir. Söz konusu ortalamalar incelendiğinde farkların istatistiksel olarak anlamlı olmadığı tespit edilmiştir, U= 1272.000, 1062.500, 1122.000, 1308.500, 1141.500, p>0,05. Diğer bir deyişle müşavirliği yapılan işletme sayısının, muhasebe meslek mensuplarının çevre muhasebesine yönelik görüşleri üzerinde istatistiksel olarak anlamlı bir etkisinin olmadığı söylenebilir.

Elde edilen bu sonuca göre “ H_6 : Muhasebe meslek mensuplarının çevre muhasebesi ve alt boyutlarına yönelik görüşleri müşavirliğini yaptıkları işletme sayısı değişkenine göre anlamlı farklılık göstermektedir.” hipotezi reddedilmiştir.

• **Muhasebe Meslek Mensuplarının Çevre Muhasebesi ve Alt Boyutlarına Yönelik Görüşleri ile Aylık Gelirleri Arasındaki İlişki**

Muhasebe meslek mensuplarının çevre muhasebesi ve alt boyutlarına yönelik görüşlerinin aylık gelir değişkenine göre anlamlı farklılık gösterip göstermediği ne ilişkin yapılan tek faktörlü varyans analizi (One-Way Anova) sonuçları tablo 25’de sunulmuştur.

Tablo 25: Çevre Muhasebesi ve Alt Boyutlarına Yönelik Görüşlerin Aylık Gelir Değişkenine Göre ANOVA Sonuçları

Değişken	Aylık Gelir	n	Ort.	Ss	F	p
Çevresel Duyarlılık Alt Boyutu	3000 TL ve altı	35	21,029	4,148	0,295	0,745
	3001-4000 TL	24	20,000	5,030		
	4000 TL üzeri	73	20,499	5,540		
Muhasebeleştirme Alt Boyutu	3000 TL ve altı	35	19,331	4,634	0,702	0,498
	3001-4000 TL	24	20,694	3,774		
	4000 TL üzeri	73	20,256	4,981		
Sürdürülebilirlik Alt Boyutu	3000 TL ve altı	35	21,882	4,478	2,631	0,076
	3001-4000 TL	24	21,875	4,003		
	4000 TL üzeri	73	23,537	3,996		
Çevresel Maliyet Alt Boyutu	3000 TL ve altı	35	11,922	3,631	3,045	0,051
	3001-4000 TL	24	12,500	2,949		
	4000 TL üzeri	73	13,562	3,367		
Çevre Muhasebesi Toplam Puanı	3000 TL ve altı	35	74,163	11,694	1,047	0,354
	3001-4000 TL	24	75,069	12,051		
	4000 TL üzeri	73	77,854	14,385		

Tablo 25 incelendiğinde; “Çevresel duyarlılık” alt boyutundan elde edilen sonuçlara göre, aylık geliri 3000 TL ve altında olan 35 katılımcıdan elde edilen ortalama puan 21,029 ($\pm 4,148$), aylık geliri 3001-4000 TL arasında olan 24 katılımcıdan elde edilen ortalama puan 20,000 ($\pm 5,030$), aylık geliri 4000 TL’nin üzerinde olan 73 katılımcıdan elde edilen ortalama puan ise 20,499 ($\pm 5,540$) olarak bulunmuştur. Ortalamaların birbirine oldukça yakın olduğu görülmektedir.

“Muhasebeleştirme” alt boyutundan elde edilen sonuçlar incelendiğinde, aylık geliri 3001-4000 TL arasında olan katılımcılardan elde edilen ortalama puanın ($20,694 \pm 3,774$), aylık geliri 4000 TL'nin üzerinde olan ($20,256 \pm 4,981$) ve aylık geliri 3000 TL ve altında olan ($19,331 \pm 4,634$) katılımcılardan elde edilen ortalama puandan daha yüksek olduğu görülmektedir.

“Sürdürülebilirlik” alt boyutundan elde edilen sonuçlara göre, en yüksek ortalamaya ($23,537 \pm 3,996$) sahip olan grup aylık geliri 4000 TL'nin üzerinde olan katılımcılardır. Aylık geliri 3000 TL'nin altında olan ($21,882 \pm 4,478$) ve 3001-4000 TL arasında olan ($21,875 \pm 4,003$) katılımcılardan elde edilen ortalamaların ise birbirine oldukça yakın olduğu görülmektedir.

“Çevresel Maliyet” alt boyutuna yönelik bulgular incelendiğinde, en yüksek ortalamaya ($13,562 \pm 3,046$) sahip olan grup aylık geliri 4000 TL'nin üzerinde olan katılımcılardır. Bu gurubu sırasıyla aylık geliri 3001-4000 TL arasında olanlar ($12,500 \pm 2,949$) ile 3000 TL altında olan ($11,922 \pm 3,631$) katılımcılar takip etmektedir. Elde edilen anlamlılık değeri 0.051 olarak bulunmuştur. Bulunan bu sonuç sınırdaki anlamlılık şeklinde yorumlanabilir.

Çevre muhasebesi toplam puanından elde edilen sonuçlar incelendiğinde ise, ortalamalar aylık geliri 3000 TL ve altında olanlar için 74,163 ($\pm 11,694$), 3001-4000 TL arasında olanlar için 75,069 ($\pm 12,051$), 4000 TL ve üzerinde olanlar için ise 77,854 ($\pm 14,385$) olarak bulunmuştur. Elde edilen bu sonuca göre katılımcıların aylık gelirleri arttıkça ortalamaların da arttığı görülmektedir. Söz konusu bu artışın istatistiksel olarak anlamlı olup olmadığı incelendiğinde aylık gelire göre çevre muhasebesi puan ortalamalarının istatistiksel olarak anlamlı şekilde farklılaşmadığı saptanmıştır, $F(2, 131) = 0.295, 0.702, 2.631, 3.045, 1.047, p > 0.05$. Bir başka ifade ile elde edilen farkların istatistiksel anlamlılık için yeterli olmadığı söylenebilir.

Elde edilen bu sonuca göre “*H₇: Muhasebe meslek mensuplarının çevre muhasebesi ve alt boyutlarına yönelik görüşleri aylık gelir değişkenine göre anlamlı farklılık göstermektedir.*” hipotezi reddedilmiştir.

• **Muhasebe Meslek Mensuplarının Çevre Muhasebesi ve Alt Boyutlarına Yönelik Görüşleri ile Mesleği İcra Ettikleri Yer Arasındaki İlişki**

Muhasebe meslek mensuplarının çevre muhasebesi ve alt boyutlarına yönelik görüşlerinin mesleklerini icra ettikleri yer değişkenine göre anlamlı farklılık gösterip göstermediği bağımsız gruplar t-testi ile incelenmiştir. Bu test, iki ilişkisiz örneklem ortalamaları arasındaki farkın anlamlı olup olmadığını test etmek için kullanılmaktadır (Büyüköztürk, 2014). Analiz sonuçları tablo 26’da verilmiştir.

Tablo 26: Çevre Muhasebesi ve Alt Boyutlarına Yönelik Görüşlerin Mesleğin İcra Edildiği Yere Göre T-Testi Sonuçları

Değişken	Yer	n	Ort.	Ss	sd	t	p
Çevresel Duyarlılık Alt Boyutu	Merkez	70	19,977	4,773	132	-1,182	0,239
	İlçe	64	21,016	5,397			
Muhasebeleştirme Alt Boyutu	Merkez	70	20,055	4,495	132	-0,147	0,884
	İlçe	64	20,173	4,855			
Sürdürülebilirlik Alt Boyutu	Merkez	70	22,241	4,396	132	-1,617	0,108
	İlçe	64	23,394	3,807			
Çevresel Maliyet Alt Boyutu	Merkez	70	13,075	3,492	132	0,311	0,756
	İlçe	64	12,891	3,372			
Çevre Muhasebesi Toplam Puanı	Merkez	70	75,348	12,928	132	-0,929	0,355
	İlçe	64	77,474	13,562			

Tablo 26’da görüldüğü üzere, “çevresel duyarlılık” (21,016>19,977), “muhasebeleştirme” (20,173>20,055) ve “sürdürülebilirlik” (23,394>22,241) ile çevre muhasebesi toplam puanından elde edilen ortalamalar (77,474>75,348) için ilçede çalışan muhasebe meslek mensuplarının ortalama puanları merkezde çalışanlardan daha yüksektir. “Çevresel maliyet” alt boyutundan elde edilen sonuçlarda ise merkezde çalışan katılımcıların ortalama puanlarının (13,075±3,492), ilçede çalışan katılımcıların ortalama puanlarından (12,891±3,372) daha yüksek olduğu görülmektedir. Anlamlılık değerleri (p) incelendiğinde söz konusu farkların istatistiksel anlamlılık için yeterli olmadığı tespit edilmiştir, t(132)= -1.182, -0.147, -1.617, 0.311, -0.929, p>0.05. Buna göre muhasebe meslek mensuplarının çevre muhasebesi ve alt boyutlarına yönelik

görüşlerinin çalıştıkları yere göre anlamlı şekilde farklılık göstermediği, benzer görüşler bildirdikleri söylenebilir.

Elde edilen bu sonuca göre “*H₈: Muhasebe meslek mensuplarının çevre muhasebesi ve alt boyutlarına yönelik görüşleri mesleğin icra edildiği yer değişkenine göre anlamlı farklılık göstermektedir.*” hipotezi reddedilmiştir.

• **Muhasebe Meslek Mensuplarının Çevre Muhasebesi ve Alt Boyutlarına Yönelik Görüşleri ile Nüfus Artışına Verdikleri Önem Arasındaki İlişki**

Muhasebe meslek mensuplarının çevre muhasebesi ve alt boyutlarına yönelik görüşlerinin çevresel sorunlara yol açan hızlı nüfus artışı değişkenine verdikleri önem derecesi puanına göre anlamlı farklılık gösterip göstermediği tek faktörlü varyans analizi (One-Way Anova) ile incelenmiştir. Analiz sonuçları tablo 27’de verilmiştir.

Tablo 27: Çevre Muhasebesi ve Alt Boyutlarına Yönelik Görüşlerin Nüfus Artışına Verilen Önem Derecesine Göre ANOVA Sonuçları

Değişken	Hızlı Nüfus Artışı*	n	Ort.	Ss	F	p	Fark
Çevresel Duyarlılık Alt Boyutu	1	47	20,043	4,974	1,026	0,361	
	2	45	20,054	5,356			
	3	42	21,405	4,914			
Muhasebeleştirme Alt Boyutu	1	47	19,213	4,839	3,332	0,039*	3>1
	2	45	19,665	4,402			
	3	42	21,595	4,445			
Sürdürülebilirlik Alt Boyutu	1	47	21,702	4,496	2,669	0,073	
	2	45	23,180	3,539			
	3	42	23,595	4,191			
Çevresel Maliyet Alt Boyutu	1	47	12,787	3,290	1,569	0,212	
	2	45	12,495	3,472			
	3	42	13,738	3,472			
Çevre Muhasebesi Toplam Puanı	1	47	73,745	12,380	3,023	0,052	
	2	45	75,393	11,925			
	3	42	80,333	14,763			

*(1 puan en az – 3 puan en fazla)

Tablo 27’de belirtilen ortalamalar incelendiğinde, çevresel sorunların nedenlerinden biri olan hızlı nüfus artışı değişkenine verilen önem derecesi puanları arttıkça çevre muhasebesi ve alt boyutlarından elde edilen ortalamaların da arttığı görülmektedir. Söz konusu bu artışların istatistiksel olarak anlamlılığına ilişkin sonuçlar, “Muhasebeleştirme” alt boyutundan elde edilen ortalamaların anlamlı şekilde farklılaştığını göstermektedir, $F(2, 131)=3,332$, $p<0.05$. Gruplar arası farklılığın hangi gruplardan kaynaklandığına ilişkin yapılan LSD çoklu karşılaştırma testi sonuçlarına göre, hızlı nüfus artışının çevresel sorunların nedeni olarak oldukça önemli olduğunu düşünenlerin (3) “muhasebeleştirme” alt boyutuna yönelik puan ortalamalarının ($21,595\pm 4,445$), hızlı nüfus artışının daha az önemli olduğunu düşünen katılımcıların ($19,213\pm 4,839$) puan ortalamalarından daha yüksek olduğu bulunmuştur. Bir başka deyişle, hızlı nüfus artışını çevresel sorunların önemli bir nedeni olarak gören katılımcıların çevre muhasebesinin “muhasebeleştirme” alt boyutuna ilişkin puan ortalamalarının daha yüksek olduğu söylenebilir.

Katılımcıların çevre muhasebesi toplam puanlarından elde edilen sonuçlar incelendiğinde, hızlı nüfus artışına verilen önem derecesi puanları arttıkça çevre muhasebesi puan ortalamalarının da arttığı görülmektedir. Söz konusu artışlara yönelik anlamlılık değeri 0.052 olarak bulunmuştur. Bulunan bu değer sınırdaki anlamlılık şeklinde yorumlanabilir. Bunun dışında “çevresel duyarlılık”, “sürdürülebilirlik” ve “çevresel maliyet” alt boyutlarından elde edilen ortalamaların anlamlı farklılık göstermediği tespit edilmiştir ($p>0.05$). Buna göre “çevresel duyarlılık”, “sürdürülebilirlik” ve “çevresel maliyet” alt boyutlarından elde edilen puan ortalamalarının hızlı nüfus artışına verilen önem derecesine göre anlamlı şekilde farklılık göstermediği söylenebilir.

Elde edilen bu sonuçlara göre “ H_0 : Muhasebe meslek mensuplarının çevre muhasebesi ve alt boyutlarına yönelik görüşleri hızlı nüfus artışı değişkenine verdikleri önem derecesine göre anlamlı farklılık göstermektedir.” hipotezi “muhasebeleştirme” alt boyutu için kabul edilmiştir.

• **Muhasebe Meslek Mensuplarının Çevre Muhasebesi ve Alt Boyutlarına Yönelik Görüşleri ile Çarpık Kentleşmeye Verdikleri Önem Arasındaki İlişki**

Muhasebe meslek mensuplarının çevre muhasebesi ve alt boyutlarına yönelik görüşlerinin çarpık kentleşme değişkenine verdikleri önem derecesi puanına göre anlamlı farklılık gösterip göstermediğine ilişkin yapılan Kruskal Wallis H-Testi sonuçları tablo 28’de verilmiştir.

Tablo 28: Çevre Muhasebesi ve Alt Boyutlarına Yönelik Görüşlerin Çarpık Kentleşmeye Verilen Önem Derecesine Göre Kruskal Wallis H-Testi Sonucu

Değişken	Çarpık Kentleşme*	n	Sıra Ortalaması	sd	χ^2	p
Çevresel Duyarlılık Alt Boyutu	1	39	79,54	2	5,919	0,052
	2	24	67,88			
	3	71	60,76			
Muhasebeleştirme Alt Boyutu	1	39	62,03	2	1,724	0,422
	2	24	75,15			
	3	71	67,92			
Sürdürülebilirlik Alt Boyutu	1	39	64,96	2	0,311	0,856
	2	24	66,69			
	3	71	69,17			
Çevresel Maliyet Alt Boyutu	1	39	71,81	2	0,690	0,708
	2	24	65,29			
	3	71	65,88			
Çevre Muhasebesi Toplam Puanı	1	39	70,74	2	0,736	0,692
	2	24	70,23			
	3	71	64,80			

*(1 puan en az – 3 puan en fazla)

Tablo 28 incelendiğinde, “çevresel duyarlılık” alt boyutu için önem derecesine verilen puanlara göre elde edilen ortalamalar sırasıyla 79.54, 67.88 ve 60.76 olarak bulunmuştur. Elde edilen p değeri (0.052) sınırdan anlamlılığa işaret etmektedir. Diğer boyutlardaki sıra ortalamaları incelendiğinde “Muhasebeleştirme” alt boyutu için ortalamalar sırasıyla 62.03, 75.15 ve 67.92 olarak; “sürdürülebilirlik” alt boyutu için 64.96, 66.69 ve 69.17 olarak; “çevresel maliyet” alt boyutu için 71.81, 65.29 ve 65.88

olarak ve çevre muhasebesi toplam puanı için ise sırasıyla 70.74, 70.23 ve 64.80 olarak bulunmuştur. Ancak bulunan p değerleri elde edilen farkların istatistiksel olarak anlamlı olmadığı göstermektedir, $\chi^2(sd=2, n=134)= 5.919, 1.724, 0.311, 0.690, 0,736, p>0.05$. Bu sonuçtan yola çıkarak muhasebe meslek mensuplarının çevre muhasebesi ve alt boyutlarına yönelik görüşlerinin çarpık kentleşmeye verilen önem derecesine göre farklılık göstermediği söylenebilir.

Elde edilen bu sonuca göre “*H₁₀: Muhasebe meslek mensuplarının çevre muhasebesi ve alt boyutlarına yönelik görüşleri çarpık kentleşme değişkenine verdikleri önem derecesine göre anlamlı farklılık göstermektedir.*” hipotezi reddedilmiştir.

- **Muhasebe Meslek Mensuplarının Çevre Muhasebesi ve Alt Boyutlarına Yönelik Görüşleri ile Sanayileşmeye Verdikleri Önem Arasındaki İlişki**

Muhasebe meslek mensuplarının çevre muhasebesi ve alt boyutlarına yönelik görüşlerinin çevresel sorunların nedeni olarak sanayileşme değişkenine verdikleri önem derecesi puanına göre anlamlı farklılık gösterip göstermediğine ilişkin yapılan tek faktörlü varyans analizi (One-Way Anova) sonuçları tablo 29’da verilmiştir.

Tablo 29: Çevre Muhasebesi ve Alt Boyutlarına Yönelik Görüşlerin Sanayileşmeye Verilen Önem Derecesine Göre ANOVA Sonuçları

Değişken	Sanayileşme*	n	Ort.	Ss	F	p
Çevresel Duyarlılık Alt Boyutu	1	72	21,033	4,955	2,617	0,077
	2	26	18,500	5,901		
	3	34	20,971	4,400		
Muhasebeleştirme Alt Boyutu	1	72	20,044	4,656	0,955	0,387
	2	26	19,372	4,681		
	3	34	21,003	4,604		
Sürdürülebilirlik Alt Boyutu	1	72	22,819	3,803	0,940	0,393
	2	26	22,080	4,768		
	3	34	23,529	4,054		
Çevresel Maliyet Alt Boyutu	1	72	13,028	3,500	1,669	0,192
	2	26	12,000	3,677		
	3	34	13,626	3,068		
Çevre Muhasebesi Toplam Puanı	1	72	76,925	12,228	2,318	0,103
	2	26	71,952	15,645		
	3	34	79,128	12,468		

*(1 puan en az – 3 puan en fazla)

Tablo 29 incelendiğinde, “çevresel duyarlılık” alt boyutu için elde edilen ortalamalar sırasıyla 21.033, 18.500 ve 20.971 olarak; “muhassebeleştirme” alt boyutu için 20.044, 19.372 ve 21.003 olarak; “sürdürülebilirlik” alt boyutu için 22.819, 22.080 ve 23.529 olarak; “çevresel maliyet” alt boyutu için 13.028, 12.000 ve 13.626 olarak ve çevre muhasebesi toplam puanı için ise ortalamalar sırasıyla 76.925, 71.952 ve 79.128 olarak bulunmuştur. Ancak elde edilen farkların istatistiksel olarak anlamlı olmadığı tespit edilmiştir, $F(2, 129) = 2.617, 0.955, 0.940, 1.669, 2.318$ $p > 0.05$. Bu sonuçtan yola çıkarak muhasebe meslek mensuplarının çevre muhasebesi ve alt boyutlarına yönelik görüşlerinin sanayileşmeye verilen önem derecesine göre farklılık göstermediği söylenebilir.

Elde edilen bu sonuçtan yola çıkarak, “ H_{11} : Muhasebe meslek mensuplarının çevre muhasebesi ve alt boyutlarına yönelik görüşleri sanayileşme değişkenine verdikleri önem derecesine göre anlamlı farklılık göstermektedir.” hipotezi reddedilmiştir.

- **Muhasebe Meslek Mensuplarının Çevre Muhasebesi ve Alt Boyutlarına Yönelik Görüşleri ile Lüks Yaşam Standartlarına Verdikleri Önem Arasındaki İlişki**

Muhasebe meslek mensuplarının çevre muhasebesi ve alt boyutlarına yönelik görüşlerinin çevresel sorunların nedeni olarak lüks yaşam standartları değişkenine verdikleri önem derecesi puanına göre anlamlı farklılık gösterip göstermediğine ilişkin yapılan tek faktörlü varyans analizi (One-Way Anova) sonuçları tablo 30’da verilmiştir.

Tablo 30: Çevre Muhasebesi ve Alt Boyutlarına Yönelik Görüşlerin Lüks Yaşam Standartlarına Verilen Önem Derecesine Göre ANOVA Sonuçları

Değişken	Lüks Yaşam Standartları*	n	Ort.	Ss	F	p
Çevresel Duyarlılık Alt Boyutu	1	44	19,409	6,116	1,481	0,231
	2	41	21,205	4,194		
	3	48	20,792	4,731		
Muhasebeleştirme Alt Boyutu	1	44	19,233	4,782	1,153	2,318
	2	41	20,482	4,977		
	3	48	20,582	4,263		
Sürdürülebilirlik Alt Boyutu	1	44	22,110	4,401	0,916	0,403
	2	41	23,293	4,179		
	3	48	22,942	3,921		
Çevresel Maliyet Alt Boyutu	1	44	12,455	3,625	1,419	0,246
	2	41	13,690	3,104		
	3	48	12,875	3,499		
Çevre Muhasebesi Toplam Puanı	1	44	73,207	14,427	1,985	0,142
	2	41	78,669	13,277		
	3	48	77,191	11,812		

*(1 puan en az – 3 puan en fazla)

Tablo 30 incelendiğinde, “çevresel duyarlılık” alt boyutu için elde edilen ortalamalar sırasıyla 19.409, 21.205 ve 20.792 olarak; “muhasebeleştirme” alt boyutu için 19.233, 20.482 ve 20.582 olarak; “sürdürülebilirlik” alt boyutu için 22.110, 23.293 ve 22.942 olarak; “çevresel maliyet” alt boyutu için 12.455, 13.690 ve 12.875 olarak ve çevre muhasebesi toplam puanı için ise ortalamalar sırasıyla 73.207, 78.669 ve 77.191

olarak bulunmuştur. Ancak elde edilen farkların istatistiksel olarak anlamlı olmadığı tespit edilmiştir, $F(2, 130) = 1.481, 1.153, 0.916, 1.419, 1.985$ $p > 0.05$. Bu sonuçtan yola çıkarak muhasebe meslek mensuplarının çevre muhasebesi ve alt boyutlarına yönelik görüşlerinin lüks yaşam standartlarına verilen önem derecesine göre farklılık göstermediği söylenebilir.

Elde edilen bu sonuca göre " H_{12} : Muhasebe meslek mensuplarının çevre muhasebesi ve alt boyutlarına yönelik görüşleri lüks yaşam standartları değişkenine verdikleri önem derecesine göre anlamlı farklılık göstermektedir." hipotezi reddedilmiştir.

- **Muhasebe Meslek Mensuplarının Çevre Muhasebesi ve Alt Boyutlarına Yönelik Görüşleri ile İklim Değişikliği/Küresel Isınmaya Verdikleri Önem Arasındaki İlişki**

Muhasebe meslek mensuplarının çevre muhasebesi ve alt boyutlarına yönelik görüşlerinin çevresel sorunların nedeni olarak iklim değişikliği/küresel ısınma değişkenine verdikleri önem derecesi puanına göre anlamlı farklılık gösterip göstermediğine ilişkin yapılan tek faktörlü varyans analizi (One-Way Anova) sonuçları tablo 31'de verilmiştir.

Tablo 31: Çevre Muhasebesi ve Alt Boyutlarına Yönelik Görüşlerin İklim Değişikliği/Küresel Isınmaya Verilen Önem Derecesine Göre ANOVA Sonuçları

Değişken	İklim Değişikliği/ Küresel Isınma*	n	Ort.	Ss	F	p	Fark
Çevresel Duyarlılık Alt Boyutu	1	38	19,984	4,751	0,301	0,740	
	2	35	20,429	3,995			
	3	59	20,814	5,938			
Muhasebeleştirme Alt Boyutu	1	38	20,016	4,520	2,368	0,098	
	2	35	18,815	4,286			
	3	59	20,963	4,905			
Sürdürülebilirlik Alt Boyutu	1	38	22,053	3,834	3,997	0,021*	3>1 3>2
	2	35	21,721	4,575			
	3	59	23,898	3,925			
Çevresel Maliyet Alt Boyutu	1	38	13,290	3,377	0,449	0,639	
	2	35	12,543	2,904			
	3	59	13,055	3,764			
Çevre Muhasebesi Toplam Puanı	1	38	75,342	11,069	1,873	0,158	
	2	35	73,508	10,707			
	3	59	78,730	15,619			

*(1 puan en az – 3 puan en fazla)

Tablo 31 incelendiğinde, “çevresel duyarlılık” alt boyutu için elde edilen ortalamalar sırasıyla 19.984, 20.429 ve 20.814 olarak; “muhasebeleştirme” alt boyutu için 20.016, 18.815 ve 20.963 olarak; “sürdürülebilirlik” alt boyutu için 22.053, 21.721 ve 23.898 olarak; “çevresel maliyet” alt boyutu için 13.290, 12.543 ve 13.055 olarak ve çevre muhasebesi toplam puanı için ise ortalamalar sırasıyla 75.342, 73.508 ve 78.730 olarak bulunmuştur. Elde edilen p değerleri incelendiğinde muhasebe meslek mensuplarının “sürdürülebilirlik” alt boyutuna yönelik görüşlerinin çevresel sorunların nedeni olarak iklim değişikliği/küresel ısınmaya verdikleri önem derecesine göre farklılaştığı tespit edilmiştir, $F(2, 129) = 3.997$, $p < 0.05$. Söz konusu farklılığın hangi gruplar arasında olduğunu belirlemek amacıyla yapılan LSD çoklu karşılaştırma testi sonucuna göre iklim değişikliği/küresel ısınmanın çevre sorunlarına neden olmada çok

önemli olduğunu düşünen katılımcıların “sürdürülebilirlik” alt boyutu puan ortalamaları daha yüksek bulunmuştur ($3 > 1$, $3 > 2$). Diğer sonuçlar incelendiğinde, “çevresel duyarlılık”, “muhasabeleştirme” ve “çevresel maliyet” alt boyutları ile çevre muhasebesi toplam puanı için katılımcıların görüşlerinin iklim değişikliği/küresel ısınmaya verdikleri önem derecesine göre anlamlı farklılık göstermediği belirlenmiştir, $F(2, 129) = 0,740, 0,098, 0,639, 0,158, p > 0,05$.

Elde edilen bu sonuca göre “ H_{13} : Muhasebe meslek mensuplarının çevre muhasebesi ve alt boyutlarına yönelik görüşleri iklim değişikliği/küresel ısınma değişkenine verdikleri önem derecesine göre anlamlı farklılık göstermektedir.” hipotezi “sürdürülebilirlik” alt boyutu için kabul edilmiştir.

- **Muhasebe Meslek Mensuplarının Çevre Muhasebesine Yönelik Görüşleri ile Nükleer Santrallere Verdikleri Önem Arasındaki İlişki**

Muhasebe meslek mensuplarının çevre muhasebesi ve alt boyutlarına yönelik görüşlerinin çevresel sorunların nedeni olarak nükleer santraller değişkenine verdikleri önem derecesi puanına göre anlamlı farklılık gösterip göstermediği Kruskal Wallis H-Testi analiz sonuçları tablo 32’de verilmiştir.

Tablo 32: Çevre Muhasebesi ve Alt Boyutlarına Yönelik Görüşlerin Nükleer Santrallere Verilen Önem Derecesine Göre Kruskal Wallis H-Testi Sonuçları

Değişken	Nükleer Santraller*	n	Sıra Ortalaması	sd	χ^2	p
Çevresel Duyarlılık Alt Boyutu	1	69	66,88	2	0,093	0,954
	2	15	63,67			
	3	48	66,83			
Muhasebeleştirme Alt Boyutu	1	69	61,82	2	2,476	0,290
	2	15	66,93			
	3	48	73,09			
Sürdürülebilirlik Alt Boyutu	1	69	63,84	2	2,282	0,320
	2	15	58,63			
	3	48	72,78			
Çevresel Maliyet Alt Boyutu	1	69	66,86	2	0,079	0,961
	2	15	63,90			
	3	48	66,80			
Çevre Muhasebesi Toplam Puanı	1	69	64,80	2	0,684	0,710
	2	15	62,93			
	3	48	70,06			

*(1 puan en az – 3 puan en fazla)

Tablo 32 incelendiğinde, “çarpık kentleşme” alt boyutu için önem derecesine göre elde edilen ortalamalar sırasıyla 66.88, 63.67 ve 66.83 olarak; “muhasebeleştirme” alt boyutu için sırasıyla 61.82, 66.93 ve 73.09 olarak; “sürdürülebilirlik” alt boyutu için 63.84, 58.63 ve 72.78 olarak; “çevresel maliyet” alt boyutu için 66,86, 63.90 ve 66.80 olarak ve çevre muhasebesi toplam puanı için ise ortalamalar sırasıyla 64.80, 62.93 ve 70.06 olarak bulunmuştur. Ancak elde edilen farkların istatistiksel olarak anlamlı olmadığı tespit edilmiştir, $\chi^2(sd=2 n=132)= 0.093, 2.476, 2.282, 0.079, 0.684, p>0.05$. Bu sonuçtan yola çıkarak muhasebe meslek mensuplarının çevre muhasebesi ve alt boyutlarına yönelik görüşlerinin nükleer santrallere verilen önem derecesine göre farklılık göstermediği söylenebilir.

Elde edilen bu sonuca göre “ H_{14} : Muhasebe meslek mensuplarının çevre muhasebesi ve alt boyutlarına yönelik görüşleri nükleer santraller değişkenine verdikleri önem derecesine göre anlamlı farklılık göstermektedir.” hipotezi reddedilmiştir.

• **Muhasebe Meslek Mensuplarının Çevre Muhasebesi ve Alt Boyutlarına Yönelik Görüşleri ile Savaşlara Verdikleri Önem Arasındaki İlişki**

Muhasebe meslek mensuplarının çevre muhasebesi ve alt boyutlarına yönelik görüşlerinin çevresel sorunların nedeni olarak savaşlar değişkenine verdikleri önem derecesi puanına göre anlamlı farklılık gösterip göstermediğine ilişkin yapılan tek faktörlü varyans analizi (One-Way Anova) sonuçları tablo 33’de verilmiştir.

Tablo 33: Çevre Muhasebesi ve Alt Boyutlarına Yönelik Görüşlerin Savaşlara Verilen Önem Derecesine Göre ANOVA Sonuçları

Değişken	Savaşlar*	n	Ort.	Ss	F	p
Çevresel Duyarlılık Alt Boyutu	1	56	20,482	4,973	0,001	0,999
	2	23	20,522	4,166		
	3	53	20,498	5,590		
Muhasebeleştirme Alt Boyutu	1	56	19,158	4,846	2,536	0,083
	2	23	21,478	3,566		
	3	53	20,606	4,687		
Sürdürülebilirlik Alt Boyutu	1	56	22,286	3,925	1,076	0,344
	2	23	23,565	4,315		
	3	53	23,190	4,115		
Çevresel Maliyet Alt Boyutu	1	56	12,661	3,210	1,388	0,253
	2	23	14,055	2,742		
	3	53	12,887	3,896		
Çevre Muhasebesi Toplam Puanı	1	56	74,587	12,705	1,318	0,271
	2	23	79,621	12,219		
	3	53	77,181	13,885		

*(1 puan en az – 3 puan en fazla)

Tablo 33 incelendiğinde, “çarpık kentleşme” alt boyutu için önem derecesine göre elde edilen ortalamalar sırasıyla 20.482, 20.522 ve 20.498 olarak; “muhasabeleştirme” alt boyutu için sırasıyla 19.158, 21.478 ve 20.606 olarak; “sürdürülebilirlik” alt boyutu için 22.286, 23.565 ve 23.190 olarak; “çevresel maliyet” alt boyutu için 12.661, 14.055 ve 12.887 olarak ve çevre muhasebesi toplam puanı için ise ortalamalar sırasıyla 74.587, 79.621ve 77.181 olarak bulunmuştur. Anlamlılık değerleri incelendiğinde, ortalamalar arasındaki farkların istatistiksel olarak anlamlı olmadığı tespit edilmiştir, $F(2, 129) = 0.001, 2.536, 1.076, 1.388, 1.318, p > 0.05$. Bu sonuçtan yola çıkarak muhasebe meslek mensuplarının çevre muhasebesi ve alt boyutlarına yönelik görüşlerinin savaşlara verilen önem derecesine göre farklılık göstermediği söylenebilir.

Elde edilen bu sonuca göre “ H_{15} : Muhasebe meslek mensuplarının çevre muhasebesi ve alt boyutlarına yönelik görüşleri savaşlar değişkenine verdikleri önem derecesine göre anlamlı farklılık göstermektedir.” hipotezi reddedilmiştir.

SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

İnsan gereksinimlerinin sonsuzluğu, geçmişten günümüze artan teknolojik gelişmeler, küresel anlamda yaygınlaşan ticaret, devamlı tüketime dayalı bir sistemin olması topluma yararı olduğu gibi bir çok zararı da beraberinde getirmiştir. Bu zararlardan en önemlisi ise geçmişten günümüze kontrol edilemeyen bir çevre sorununun oluşması olup bu sorunun insan sağlığını tehdit eden bir küresel boyuta taşınmış olmasıdır. Bu nedenle çevresel sorunların en az seviyeye indirilmesi ve yok edilmesi daha sağlıklı bireyler yetiştirmek ve gelecek kuşaklara daha yaşanabilir bir çevre bırakabilmek adına önem teşkil etmektedir.

Doğal kaynakların hızla tükenmesinin ve yenilenebilir enerji kaynaklarının giderek yok olmasının en önemli nedenlerinden biri işletmelerin sadece kar amacı güderek faaliyette bulunmasıdır. Zamanla çevre bilincinin oluşması ve toplumun bilinçlenmesi, işletmeleri çevre dostu ürünler üretmeye ve bu konuya yoğunlaşmaya zorunlu kılmıştır. Bu nedenle globalleşen dünyada çevre kirliliğinin tespit edilmesi ve önüne geçilebilmesi için en büyük görev muhasebe sistemine ve dolayısıyla meslek mensuplarına düşmektedir. Bu nedenle işletmelerin faaliyetleri sonucunda ortaya çıkan etkileri muhasebeye iletme görevini çevre muhasebesi yapmaktadır.

Çevre muhasebesi, çevresel kaynakların kullanılması sonucunda oluşan olumsuz etkilerin kayıt altına alınmasını ve ilgili bilgi kullanıcılarına iletilmesini sağlayan bir sistemdir. Bunun yanında işletmelerin sosyal sorumluluk, çevre mevzuatına uygunluk ve işletme imajı gibi konularda, işletmeye rekabet üstünlüğü ve geniş pazar payı yaratan, risklerin en aza indirilmesinde, işletme performansının ve karlılığın artırılmasında önemli rolü bulunan bir yönetim aracıdır.

Çevre muhasebesi tüm konuları bünyesinde barındıran geniş bir kavramdır. Finansal muhasebede çevre muhasebesi, geleneksel sistem içerisinde bulunmayan çevresel sorumluluklar ve faaliyetlerin raporlanması ve sunulmasını içermektedir. Maliyet muhasebesinde çevre muhasebesi, işletme faaliyetlerinin girdilerin ve çıktıların gerçek maliyetlerini belirlemeye yöneliktir. Geleneksel muhasebe sisteminde ürün maliyetleri doğru ürünlere yüklenmemekte, tek bir gidere toplanıp oradan ürünlere eşit olarak dağıtılmaktadır. Bu şekilde yapılan bir maliyetleme yönteminde ürünlerin gerçek maliyetlerine ulaşamamakta dolayısıyla oluşturulan raporlarda gerçeklikten

uzaklaşmaktadır. Oysaki çevresel maliyetleme yöntemini kullanan işletmeler ürün maliyetlerini belirlerken çevresel maliyet unsuru oluşturan faktörü direkt ürüne yükleyerek reel maliyetlerini tespit etmekte, daha düşük maliyet ve daha güvenilir bilgiye ulaşmaktadır. Yönetim muhasebesinde çevre muhasebesi ise çevresel faaliyetlerin raporlanmasını isteyen bilgi kullanıcılarının istekleri üzerine çıkmış olup çevresel bilincin artması ve geleneksel sistemin bu konuda yetersiz olmasıyla birlikte gelişmiştir.

Geleneksel muhasebe sisteminde çevresel maliyetler için genellikle ayrı bir hesap kullanılmamaktadır. Bu da muhasebenin önemlilik ilkesine aykırı olmakta ve çevresel maliyetlerin doğru şekilde muhasebeleştirilmesini engellemektedir. Çevre ile alakalı giderler genel üretim, genel yönetim giderlerine veya yatırım maliyeti ise duran varlıklar hesaplarında izlenebilecek olup bu hesaplara açılacak alt hesaplarda ve nazım hesaplarda ayrıca da dipnot yöntemi kullanılarak kayıt altına alınmaktadır.

Çevresel maliyetleme yönteminde belirlenen ürünler kayıt altına alındıktan sonra faaliyet performansı ve yıl içindeki faaliyetleri kamu, iç ve dış kullanıcılara iletilmesi süreci olarak çevresel raporlama karşımıza çıkmaktadır. Çevresel denetim ise, muhasebe denetimi bünyesinden gelişmiş bir denetim türü olup işletmelerin çevre ve hava kirliliğinden, atıklara kadar çok kapsamlı bir konu olmasından dolayı bu denetimin alanında uzmanlaşmış kişiler tarafından yapılması daha uygun olmaktadır.

Bu çalışmanın konusunu çevre muhasebesi oluşturmuş olup, çalışmada muhasebe meslek mensuplarının çevre muhasebesine olan algıları ve bakış açılarını ölçmek amaçlanmıştır. Bu bağlamda Burdur İli'nde bağımsız olarak faaliyette bulunan toplam 146 meslek mensubundan 134 üne ulaşılmış ve anket tekniği uygulanmıştır. Anket formu 3 bölümden oluşmakta olup birinci bölümde kişisel bilgiler, ikinci bölümde katılımcıların çevre sorunlarının nedenlerinden oluşan 1' den 3'e kadar puan verilmesi istenen tablo ve son olarak üçüncü bölümde meslek mensuplarının çevre muhasebesine yönelik görüşlerini belirlemeyi amaçlayan 22 maddeden oluşmaktadır. Bu maddeler "kesinlikle katılmıyorum" , "katılmıyorum", "kararsızım" , "katılıyorum" ve "kesinlikle katılıyorum" şeklinde 5'li likert ölçeğinden oluşmaktadır.

Verilerin analizinde SPSS 21 paket programı kullanılarak betimsel istatistikler, yüzde ve frekans hesaplamaları, açımlayıcı faktör analizi, güvenilirlik analizi, korelasyon analizi, bağımsız gruplar t-testi, tek faktörlü varyans analizi (One-Way Anova), Mann Whitney-U Testi ve Kruskal Wallis-H Testi uygulanmıştır. Faktör analizinin uygulanabilmesi için verilerin uygunluğunun değerlendirilmesi gerekmektedir. Bu amaçla Kaise-Meyer-Olkin (KMO) değeri ve Barlett küresellik testi sonuçları incelenmiştir. Analiz sonucunda KMO değeri 0,799 olarak bulunmuş olup Barlett değerinin ise 0,01 düzeyinde anlamlı olduğu anlaşılmıştır. Faktör desenini ortaya koymak amacıyla faktörleştirme yöntemi olarak temel bileşenler analizi kullanılmıştır.

Föktörleşme tekniğinin belirlenmesinin ardından anketten elde edilen sonuçların yapı geçerliliği için uygulanan açımlayıcı faktör analizinde 4 boyut için varimax yöntemi ile dik döndürme yapılmış ve maddeler 4 faktörde toplanmıştır. Bu faktörler “F1 çevresel duyarlılık”, “F2 muhasebeleştirme” , “F3 sürdürülebilirlik”, “F4 çevresel maliyet” şeklindedir. Her bir boyut için güvenilirlik katsayıları incelenmiş olup “çevresel duyarlılık” boyutu için 0,819, “muhasebeleştirme” boyutu için 0,755, “sürdürülebilirlik” boyutu için 0,759 ve son olarak “çevresel maliyet boyutu için” 0,710 olarak elde edilmiş olup anketin tamamından elde edilen Cronbach Alpha güvenilirlik katsayısı ise 0,880 olarak bulunmuştur.

Araştırmaya katılan meslek mensuplarına ilişkin demografik verilerin analizinde yüzde frekans istatistikleri hesaplanmıştır. Buna göre araştırmaya katılan 134 meslek mensubunun % 17,9 u (n=24) kadın, %82.1 i (n=110) erkektir. Dağılımlara bakıldığında katılımcıların büyük çoğunluğunun erkek, 35-44 yaş aralığında ve lisans mezunu, SMMM mesleki ünvanına sahip, mesleki tecrübe yılı 20 yıldan fazla, 31 ve üzeri mükellef sayısına sahip, aylık geliri 4.000TL üzeri ve mesleğini merkezde icra ettiği anlaşılmıştır. Katılımcılar çevresel sorunlara verdikleri yanıtlarda en önemli çevresel sorun olarak çarpık kentleşmeyi gördükleri daha sonra sırasıyla iklim değişikliği/küresel ısınma, lüks yaşam standartları, savaşlar, hızlı nüfus artışı, nükleer santraller ve savaşlar olarak görmektedirler.

Çevre muhasebesi ve alt boyutları arasında yapılan Pearson korelasyon analizine göre, çevre muhasebesi ile çevresel duyarlılık, muhasebeleştirme ve, sürdürülebilirlik alt boyutları arasında pozitif yüksek derecede ve anlamlı ilişki bulunurken, çevre

muhasbesi ve çevresel maliyet boyutu arasında ise orta derecede pozitif ve anlamlı bir ilişki olduğu tespit edilmiştir.

Meslek mensuplarının “çevresel duyarlılık” boyutuna ilişkin ifadelerine genel olarak yüksek düzeyde katıldıkları ve en fazla “Çalıştığım işletmelerin çevre koruma faaliyetleri ile ilgili Ar-Ge çalışmalarına düzenli kaynak ayırması gerekir” ifadesine katıldıkları görülmüştür. Katılımcıların “muhasbeleştirme” boyutuna ilişkin ifadelerine orta düzeyde katıldıkları ve genel olarak kararsız oldukları saptanmış olup en fazla katıldıkları ifade ise “Yerel idarelerin ve devletin çevre muhasbesi uygulamalarındaki desteği artırılmalıdır” ifadesi olmuştur. Meslek mensuplarının “sürdürülebilirlik” boyutuna ilişkin ifadelerine yüksek düzeyde katıldıkları ve en fazla “Yatırım kararı alınırken işletmelerin çevre duyarlılığı da göz önünde bulundurulmalıdır” ifadesine katıldıkları görülmüştür. Son olarak katılımcıların “çevresel maliyet” boyutuna ilişkin ifadelerine orta derecede katıldıkları ve genel olarak kararsız kaldıkları görülmüş olup en fazla katıldıkları ifade “Bir işletmenin çevreye yönelik çalışmaları uzun dönemde maliyetlerin azalmasını sağlar” ifadesi olmuştur.

Araştırmanın hipotezleri bağımsız gruplar t-testi, tek faktörlü varyans analizi (one-way anova), Mann Whitney-U Testi ve Kruskal Wallis H-Testi ile incelenmiş ve aşağıdaki sonuçlara ulaşılmıştır.

- Muhasebe meslek mensuplarının çevre muhasbesi ve alt boyutlarına yönelik görüşlerinin cinsiyet değişkenine göre anlamlı farklılık gösterip göstermediği Mann Whitney-U testi ile incelenmiştir. Analiz sonucunda muhasebe meslek mensuplarının çevre muhasbesinin “çevresel duyarlılık” boyutuna yönelik görüşlerinin cinsiyete göre anlamlı farklılık gösterdiği bulunmuştur. ($p < 0,05$) “muhasbeleştirme”, “sürdürülebilirlik” ve “çevresel maliyet” alt boyutlarından elde edilen sonuçlar incelendiğinde ise p değeri 0.05 den büyük olduğu için ortalamalar arasındaki farkın istatistiksel olarak anlamlı olmadığı tespit edilmiştir. Katılımcıların çevre muhasbesi toplam puanları incelendiğinde, puan ortalamaları arasındaki farkın istatistiksel olarak anlamlı olduğu görülmektedir ($p < 0,05$).

“H₁: Muhasebe meslek mensuplarının çevre muhasbesi ve alt boyutlarına yönelik görüşleri cinsiyet değişkenine göre anlamlı farklılık göstermektedir.” hipotezi kısmen kabul edilmiştir.

- Muhasebe meslek mensuplarının çevre muhasebesi ve alt boyutlarına yönelik görüşlerinin yaş değişkenine göre anlamlı farklılık gösterip göstermediği ilişkisiz örneklem için tek faktörlü varyans analizi (One-Way Anova) ile incelenmiştir. Buna göre muhasebe meslek mensuplarının çevre muhasebesinin “çevresel duyarlılık” “muhasebeleştirme” ve sürdürülebilirlik” boyutlarına yönelik görüşleri yaş değişkenine göre anlamlı farklılık göstermemektedir ($p>0.05$). Ancak “çevresel maliyet” alt boyutuna yönelik bulgular incelendiğinde, farklı yaş gruplarındaki katılımcıların ortalamaları arasında istatistiksel olarak anlamlı farklılığın olduğu tespit edilmiş olup 35-44 yaş arasındaki katılımcıların ortalama puanlarının 45 yaş ve üzerindeki katılımcıların ortalama puanlarından daha yüksek olduğu tespit edilmiştir.

H₂: Muhasebe meslek mensuplarının çevre muhasebesi ve alt boyutlarına yönelik görüşleri yaş değişkenine göre anlamlı farklılık göstermektedir.” hipotezi “çevresel maliyet” boyutu için kabul edilmiştir.

- Muhasebe meslek mensuplarının çevre muhasebesi ve alt boyutlarına yönelik görüşlerinin eğitim durumu değişkenine göre farklılık gösterip göstermediği Kruskal Wallis H-Testi ile incelenmiştir. Meslek mensuplarının “çevresel duyarlılık”, “muhasebeleştirme”, “sürdürülebilirlik”, “çevresel maliyet” boyutuna verdiklerin yanıtların ve sıra ortalamaları arasındaki farkların istatistiksel olarak anlamlı olup olmadığı incelendiğinde, katılımcıların çevre muhasebesi ve alt boyutlarına yönelik görüşlerinin eğitim durumlarına göre anlamlı farklılık göstermediği saptanmıştır ($p>0.05$). Elde edilen bu sonuç, katılımcıların çevre muhasebesine yönelik görüşlerinde eğitim durumunun anlamlı bir etkisinin olmadığını göstermektedir.

H₃: “Muhasebe meslek mensuplarının çevre muhasebesi ve alt boyutlarına yönelik görüşleri eğitim durumu değişkenine göre anlamlı farklılık göstermektedir.” hipotezi reddedilmiştir.

- Muhasebe meslek mensuplarının çevre muhasebesi ve alt boyutlarına yönelik görüşlerinin mesleki unvan değişkenine göre anlamlı farklılık gösterip göstermediği Mann Whitney-U testi ile incelenmiştir. Meslek mensuplarının “çevresel duyarlılık”, “muhasebeleştirme”, sürdürülebilirlik”, “çevresel maliyet” boyutlarına verdiklerin yanıt

ve sıra ortalamaları arasında anlamlı bir farklılığın olmadığı gözlenmiştir. Başka bir deyişle elde edilen farkların çalışma yıllarına göre anlamlı bir farklılık göstermediği saptanmıştır ($p>0.05$). Bu sonuç, farklı meslek mensuplarının çevre muhasebesine yönelik benzer görüş bildirdikleri şeklinde yorumlanabilir.

“H₄: Muhasebe meslek mensuplarının çevre muhasebesi ve alt boyutlarına yönelik görüşleri mesleki unvan değişkenine göre anlamlı farklılık göstermektedir.” hipotezi reddedilmiştir.

- Muhasebe meslek mensuplarının çevre muhasebesi ve alt boyutlarına yönelik görüşlerinin mesleki çalışma yılı değişkenine göre anlamlı farklılık gösterip göstermediği tek faktörlü varyans analizi (One-Way Anova) ile incelenmiştir. Meslek mensuplarının çevre muhasebesi ve alt boyutlarına verdikleri yanıtlar arasında anlamlı bir farklılığın olmadığı anlaşılmıştır ($p>0.05$).

“H₅: Muhasebe meslek mensuplarının çevre muhasebesi ve alt boyutlarına yönelik görüşleri mesleki çalışma yılı değişkenine göre anlamlı farklılık göstermektedir.” hipotezi reddedilmiştir.

- Muhasebe meslek mensuplarının çevre muhasebesi ve alt boyutlarına yönelik görüşlerinin müşavirliğini yaptıkları işletme sayısı değişkenine göre anlamlı farklılık gösterip göstermediği Mann Whitney U-testi ile analiz edilmiştir. Meslek mensuplarının çevre muhasebesi ve alt boyutlarına verdikleri cevaplarda “çevresel duyarlılık”, “muhasebeleştirme”, sürdürülebilirlik”, “çevresel maliyet” boyutları için anlamlı bir farklılığın olmadığı anlaşılmıştır ($p>0.05$).

“H₆: Muhasebe meslek mensuplarının çevre muhasebesi ve alt boyutlarına yönelik görüşleri müşavirliğini yaptıkları işletme sayısı değişkenine göre anlamlı farklılık göstermektedir.” hipotezi reddedilmiştir.

- Muhasebe meslek mensuplarının çevre muhasebesi ve alt boyutlarına yönelik görüşlerinin aylık gelir değişkenine göre anlamlı farklılık gösterip göstermediği tek faktörlü varyans analizi (One-Way Anova) ile analiz edilmiştir. “çevresel duyarlılık”, “muhasebeleştirme”, sürdürülebilirlik” ve “çevresel maliyet” boyutları için meslek mensuplarının verdikleri cevaplar istatistiksel olarak anlamlı bulunmamıştır ($p>0.05$).

“H₇: Muhasebe meslek mensuplarının çevre muhasebesi ve alt boyutlarına yönelik görüşleri aylık gelir değişkenine göre anlamlı farklılık göstermektedir.” hipotezi reddedilmiştir.

- Muhasebe meslek mensuplarının çevre muhasebesi ve alt boyutlarına yönelik görüşlerinin mesleklerini icra ettikleri yer değişkenine göre anlamlı farklılık gösterip göstermediği bağımsız gruplar t-testi ile incelenmiştir. Meslek mensuplarının çevre muhasebesi ve alt boyutlarına verdikleri cevaplarda “çevresel duyarlılık”, “muhasebeleştirme”, sürdürülebilirlik” ve “çevresel maliyet” boyutu için anlamlı bir farklılığın olmadığı meslek mensuplarının birbirine benzer cevaplar verdiği anlaşılmıştır (p>0.05).

“H₈: Muhasebe meslek mensuplarının çevre muhasebesi ve alt boyutlarına yönelik görüşleri mesleğin icra edildiği yer değişkenine göre anlamlı farklılık göstermektedir.” hipotezi reddedilmiştir.

- Muhasebe meslek mensuplarının çevre muhasebesi ve alt boyutlarına yönelik görüşlerinin çevresel sorunlara yol açan hızlı nüfus artışı değişkenine verdikleri öneme göre anlamlı farklılık gösterip göstermediği tek faktörlü varyans analizi (One-Way Anova) ile incelenmiştir. Buna göre “çevresel duyarlılık”, “sürdürülebilirlik” ve “çevresel maliyet” alt boyutlarından elde edilen puan ortalamalarının hızlı nüfus artışına verilen önem derecesine göre anlamlı şekilde farklılık göstermediği tespit edilmiş olup (p>0.05), muhasebeleştirme” alt boyutundan elde edilen ortalamaların anlamlı şekilde farklılaştığı görülmüştür (p<0.05).

H₉: Muhasebe meslek mensuplarının çevre muhasebesi ve alt boyutlarına yönelik görüşleri hızlı nüfus artışı değişkenine verdikleri önem derecesine göre anlamlı farklılık göstermektedir.” hipotezi “muhasebeleştirme” alt boyutu için kabul edilmiştir.

- Muhasebe meslek mensuplarının çevre muhasebesi ve alt boyutlarına yönelik görüşlerinin çarpık kentleşme değişkenine verdikleri öneme göre anlamlı farklılık gösterip göstermediği yapılan Kruskal Wallis H-Testi ile analiz edilmiştir. Meslek mensuplarının çevre muhasebesi ve alt boyutlarına verdikleri cevaplarda “çevresel duyarlılık”, “muhasebeleştirme”, sürdürülebilirlik” ve “çevresel maliyet” boyutları için anlamlı bir farklılığın olmadığı tespit edilmiştir (p>0.05).

“H₁₀: Muhasebe meslek mensuplarının çevre muhasebesi ve alt boyutlarına yönelik görüşleri çarpık kentleşme değişkenine verdikleri önem derecesine göre anlamlı farklılık göstermektedir.” hipotezi reddedilmiştir.

- Muhasebe meslek mensuplarının çevre muhasebesi ve alt boyutlarına yönelik görüşlerinin çevresel sorunların nedeni olarak sanayileşme değişkenine verdikleri öneme göre anlamlı farklılık gösterip göstermediğine dair tek faktörlü varyans analizi (One-Way Anova) uygulanmıştır. “çevresel duyarlılık”, “muhasebeleştirme”, sürdürülebilirlik” ve “çevresel maliyet” boyutları için meslek mensuplarının verdikleri cevaplar istatistiksel olarak anlamlı farklılık göstermemiştir ($p>0.05$).

“H₁₁: Muhasebe meslek mensuplarının çevre muhasebesi ve alt boyutlarına yönelik görüşleri sanayileşme değişkenine verdikleri önem derecesine göre anlamlı farklılık göstermektedir.” hipotezi reddedilmiştir.

- Muhasebe meslek mensuplarının çevre muhasebesi ve alt boyutlarına yönelik görüşlerinin çevresel sorunların nedeni olarak lüks yaşam standartları değişkenine verdikleri öneme göre anlamlı farklılık gösterip göstermediğinin tespitine ilişkin tek faktörlü varyans analizi (One-Way Anova) uygulanmıştır. Meslek mensuplarının çevre muhasebesi ve alt boyutlarına verdikleri cevaplarda “çevresel duyarlılık”, “muhasebeleştirme”, sürdürülebilirlik” ve “çevresel maliyet” boyutları için anlamlı bir farklılığın olmadığı görülmüştür ($p>0.05$).

“H₁₂: Muhasebe meslek mensuplarının çevre muhasebesi ve alt boyutlarına yönelik görüşleri lüks yaşam standartları değişkenine verdikleri önem derecesine göre anlamlı farklılık göstermektedir.” hipotezi reddedilmiştir.

- Muhasebe meslek mensuplarının çevre muhasebesi ve alt boyutlarına yönelik görüşlerinin çevresel sorunların nedeni olarak iklim değişikliği/küresel ısınma değişkenine verdikleri öneme göre anlamlı farklılık gösterip göstermediğine ilişkin tek faktörlü varyans analizi (One-Way Anova) yapılmıştır. “çevresel duyarlılık”, “muhasebeleştirme” ve “çevresel maliyet” alt boyutları ile çevre muhasebesi toplam puanı için meslek mensuplarının puan ortalamalarının iklim değişikliği/küresel ısınma değişkenine verdikleri önem derecesine göre anlamlı farklılık göstermediği ($p>0.05$)

belirlenmiş olup, p değerleri incelendiğinde muhasebe meslek mensuplarının “sürdürülebilirlik” alt boyutuna yönelik görüşlerinin çevresel sorunların nedeni olarak iklim değişikliği/küresel ısınma değişkenine verdikleri önem derecesine göre farklılaştığı tespit edilmiştir ($p < 0.05$).

“H13: Muhasebe meslek mensuplarının çevre muhasebesi ve alt boyutlarına yönelik görüşleri iklim değişikliği/küresel ısınma değişkenine verdikleri önem derecesine göre anlamlı farklılık göstermektedir.” hipotezi “sürdürülebilirlik” alt boyutu için kabul edilmiştir.

- Muhasebe meslek mensuplarının çevre muhasebesi ve alt boyutlarına yönelik görüşlerinin çevresel sorunların nedeni olarak nükleer santraller değişkenine verdikleri öneme göre anlamlı farklılık gösterip göstermediğine ilişkin Kruskal Wallis-H Testi uygulanmıştır. Muhasebe meslek mensuplarının çevre muhasebesi ve “çevresel duyarlılık”, “muhasebeleştirme”, sürdürülebilirlik” ve “çevresel maliyet” alt boyutlarına yönelik görüşlerinin nükleer santraller değişkenine verilen önem derecesine göre farklılık göstermediği tespit edilmiştir ($p > 0.05$).

“H14: Muhasebe meslek mensuplarının çevre muhasebesi ve alt boyutlarına yönelik görüşleri nükleer santraller değişkenine verdikleri önem derecesine göre anlamlı farklılık göstermektedir.” hipotezi reddedilmiştir.

- Muhasebe meslek mensuplarının çevre muhasebesi ve alt boyutlarına yönelik görüşlerinin çevresel sorunların nedeni olarak savaşlar değişkenine verdikleri öneme göre anlamlı farklılık gösterip göstermediğine dair tek faktörlü varyans analizi (One-Way Anova) yapılmıştır. Muhasebe meslek mensuplarının çevre muhasebesi ve “çevresel duyarlılık”, “muhasebeleştirme”, sürdürülebilirlik” ve “çevresel maliyet” alt boyutlarına yönelik görüşlerinin savaşlar değişkenine verilen önem derecesine göre farklılık göstermediği tespit edilmiştir ($p > 0.05$)

“H15: Muhasebe meslek mensuplarının çevre muhasebesi ve alt boyutlarına yönelik görüşleri savaşlar değişkenine verdikleri önem derecesine göre anlamlı farklılık göstermektedir.” hipotezi reddedilmiştir.

Yapılan analizler sonucunda muhasebe meslek mensupları;

Çalıştığı işletmelerin çevre koruma adına araştırma faaliyetlerine kaynak ayırması gerektiğini, çevre muhasebesinin çevre bilincinin artmasında etkisinin olacağını ancak uygulama aşamasında işletmelerin henüz bu sisteme hazır olmadığını,

Devletin ve yerel idarelerin çevre muhasebesi uygulamalarındaki desteğinin yetersiz kaldığını ve düzenlemelerle raporlamanın zorunlu hale gelmesini, tekdüzen muhasebe sisteminde çevresel maliyetler için ayrı grup oluşturulmasının yersiz olacağını,

İşletmelerin yatırımlarında çevre faktörlerini de göz önünde bulundurması gerektiğini, çünkü ileride artacak çevresel sorunların işlemeyi de etkileyeceğini, çevresel sorunların ülkelerin gelişmişlik düzeyinin bir göstergesi olduğunu ve bu konuda yetkili kurum ve kuruluşların işbirliği içerisinde olmasını,

Çevre muhasebesi sistemi içerisinde yapılan çalışmaların işletme maliyetlerini azaltacağını fakat işletmelerin aksine bir politika izleyip atık yönetimi konusunda ve çevre koruma adına çeşitli maliyetlerden kaçındıklarını düşünmektedirler.

KAYNAKÇA

- Ağ, A. (2016). Sosyal Sorumluluk Anlayışı Çerçevesinde Üretim İşletmelerinin Çevre Muhasebesine Verdikleri Önem: TRA 1 Bölgesinde Bir Araştırma, Doktora Tezi, Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Erzurum.
- Ağ, A. ve Vural, S. (2017). “Çevresel Sorunların Önlenmesinde Önemli Bir Yönetim Aracı Olarak Çevre Muhasebesi”, *Journal Of Social And Humanities Sciences Research*, Vol.4, Issue.10, (173-181.)
- Akbaş, H.E. (2011). “Çevresel Yönetim Muhasebesi, Özellikleri, Unsurları ve Kullanım Alanları”, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, C.11, S.1, (29-59).
- Akcanlı, F. (2010). Çevre Muhasebesi Açısından Kâğıt Ambalajı Geri Dönüştüren İşletmelerin Faaliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi ve Fayda Maliyet Analizi Ankaş Atık Kâğıt İmalat San. Ve Tic. A.Ş’de Uygulama, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Afyonkarahisar.
- Alagöz, A. ve İrdiren, D. (2013), “Maliyet Muhasebesi Bakış Açısı ile İşletmelerde Çevre Maliyetleri ve Yönetimi”, *Selçuk Üniversitesi Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, S.26, (425-449).
- Alagöz, A. ve Yılmaz, B. (2001). “Çevre Muhasebesi ve Çevresel Maliyetler”, *Selçuk Üniversitesi İ.İ.B.F.Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, (147-158).
- Altınbay A. (2007). “Çevresel Maliyetlerin Raporlanması”, *Akademik Bakış Uluslararası Hakemli Sosyal Bilimler Dergisi*, S.11, (1-11).
- Apalı, A. (2018). “Mermer Üretim İşletmelerinin Sosyal Sorumluluk Kavramı Kapsamında Çevre ve Çevre Muhasebesine Yaklaşımları: Bir Araştırma”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, S.78, (37-52).
- Apalı, A. ve Bozcu, M. (2018). *Konaklama İşletmelerinde Çevre Muhasebesi*, Gazi Kitabevi, Ankara.
- Archana, TA. (2017). “Green Accounting And Reporting Among Indian Corporates, *International Journal of Trend in Scientific Research and Development*”, Vol. 1, Issue. 6, (1006-1012).

- Arıkan, R. (2013). *Anketler ve anket soruları*, Nobel Akademik Yayıncılık, Ankara.
- Aydın Y. ve Gözütok E. (2015). “Sivas İlindeki Muhasebe Meslek Mensuplarının Çevresel Muhasebeye Yönelik Algılarının Ölçülmesi”, *C.Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, C.16, S.2, (239-257).
- Aydın, S. (2010). “Konaklama İşletmelerinde Çevresel Maliyet Faktörlerinin Çevre Muhasebesi Üzerine Etkileri”, Doktora Tezi, Akdeniz Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Antalya.
- Aydın, S. (2012). “Paydaşların Çevre Muhasebesi Uygulamalarına Etkiler”, *Muhasebe ve Denetim Bakış*, S.36, (99-108).
- Aygen, H. (2013). “Sürdürülebilir Çevresel Muhasebe ve Türk Bankacılık Perspektifinden İncelenmesi”, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Baştürk, R. (2011). *Nonparametrik istatistiksel yöntemler*, Anı Yayıncılık, Ankara.
- Baykul, Y. ve Güzeller, C. O. (2014). *Sosyal bilimler için istatistik*, Pegem Akademi, Ankara.
- Beller, B., Deran A. ve Hatipoğlu A. (2012). “Çevre Maliyetlerinin Hesaplanması ve Muhasebeleştirilmesi : Bir Çimento fabrikasında vaka çalışması”, *Çağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, C.9, S.1, (95-121).
- Bilen, A. ve Seyitoğulları O. (2016). “İş Örgütlerinde Çevre Muhasebesi Algısına Yönelik Bir Araştırma: Diyarbakır İli Örneği”, *İnsan ve Toplum Bilimleri Araştırmaları Dergisi*, C.5, S.7, (1743-1756).
- Bulca, A. (1995). *Çevre Sorunları Cumhuriyet Dönemi Türkiye Ansiklopedisi*, İletişim Yayınları, İstanbul.
- Büyüköztürk, Ş. (2014). *Sosyal bilimler için veri analizi el kitabı*, Pegem Akademi, Ankara.
- Büyüköztürk, Ş., Çokluk, Ö. ve Köklü, N. (2013). *Sosyal bilimler için istatistik*, Pegem Akademi, Ankara.

- Coşkun, A. ve Karaca, N. (2008). “KOBİ'lerde Çevresel Maliyetlerin Sınıflandırılmasına Yönelik Bir Öneri: Metal İşleme Sektöründen Bir Uygulama”, *Ekoloji*, S.69, (59-65).
- Çalış, E.Y. (2013). “Çevresel Maliyetlerin Muhasebeleştirilmesi”, *Marmara Üniversitesi İ.İ.B. Dergisi*, C.34, S.1, (175-190).
- Çelik, M. (2007). “Çevreye Duyarlı Muhasebe”, *Muhasebe Finansman Dergisi*, S. 33, (151-161).
- Çepel, N. (1992). *Doğa, Çevre. Ekoloji*, Altın Kitaplar Yayınevi, İstanbul.
- Çetin, A.T. , Özcan, M. ve Yücel, R., (2004). “Çevre Muhasebesine Genel Bakış”, *Selçuk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, S.7, (61-76).
- Çokluk, Ö., Şekercioğlu, G. ve Büyükoztürk, Ş. (2014). *Sosyal bilimler için çok değişkenli istatistik: SPSS ve LISREL uygulamaları*, Pegem Akademi, Ankara.
- Dalğar, H. ve Yıldırım F. (2016). “Konaklama İşletmelerinde Çevre Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesine Yönelik Bir Uygulama”, *Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, C.8, S.16, (1-18).
- Deniz Bulut, M. (2018). “Muhasebe Bilgi Sistemi Bağlamında Çevre Muhasebesinin Türkiye Muhasebe Standartları (Tms) / Türkiye Finansal Raporlama Standartları (Tfrs) Açısından Değerlendirilmesi Ve Malatya Organize Sanayi Bölgesi'nde Bir Araştırma”, Doktora Tezi, İnönü Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü , Malatya.
- Ertürk, H. (1998). *Çevre Bilimine Giriş*, Ceylan Matbaacılık, Bursa.
- Gökdeniz, Ü. (1996). “Çevre Muhasebesi”, *Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, C.1, S.5, (23-35).
- Gönel, D.F. ve Atabarut, T. (2005). *Şirketlerin Yeni Yönetim Aracı: Çevresel Muhasebe*, TUSİAD.
- Gönen, S. ve Güven, Z. (2014). “Çevresel Maliyetlerin Muhasebeleştirilmesine Yönelik Bir Seramik Fabrikasında Uygulama”, *MUFAD Muhasebe ve Finansman Dergisi*, S.63, (39-58).

- Görmez, G. (1991). *Belediyelerde Muhasebe Sistemi ve Organizasyonu*, Der Yayınları, İstanbul.
- Güner, M., (2012). “Yöneticilerin Kişisel Değerlerinin Çevre Muhasebesi Tutumlarına Etkisi Üzerine Bir Araştırma”, Doktora Tezi, Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Erzurum.
- Güney, C. Ve Polat, B. (2013). “Denetim Süreci Açısından Ekolojik Muhasebeye Bakış”, *Vergi Sorunları Dergisi*”, S.299, (122-131).
- Haftacı, V. ve Soylu, K. (2008). “Çevresel Bilgilerin Muhasebesi ve Raporlanması”, *Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, S.15, (92-113).
- Hiçyorulmaz, E. (2015). “Çevre Muhasebesi Ve Çimento Fabrikalarının Çevre Muhasebesine Olan Duyarlılığı: Çorum Votorantim Çimento Fabrikası Uygulaması”, Yüksek Lisans Tezi, Hitit Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Çorum.
- <http://burdursmmmo.org.tr/tr/index.php/uye-matbu-formlar/> Erişim Tarihi:(25.01.2019).
- <http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2019Seti/TMS/TMS%202.pdf> (Erişim Tarihi : 15.02.2019).
- İçöz, A. ve Kılınç, Y. (2016). “Çevre Maliyetleri Muhasebesi Ve Raporlanması”, *Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi*, S.9, C.42, (1518-1530).
- İnançlı, S. (1996). *Türkiye’de ve Sakarya’da Sosyo-Ekonomik Açından Çevre Sorunları ve Çözüm Önerileri*, ATSO Yayın, Adapazarı.
- Jing, H. ve Songqing, L. (2011). “The Research of Environmental Costs Based on Activity Based Cost”, *Procedia Environmental Sciences*, S.10, (147-151).
- Kaya, U. (2006). *İşletme – Doğal Çevre İlişkilerinin Mali Tablolar Aracılığıyla Raporlanması ve Denetimi* , Sermaye Piyasası Kurulu, Ankara.

- Kılıç, R. ve Atalay Oral M. (2018). “Sürdürülebilir Kalkınma İçin Çevre Muhasebesi: Antalya-Isparta-Burdur İllerinde Faaliyette Bulunan Üretim İşletmelerinin Çevre Konularına ve Çevre Muhasebesine Yaklaşımları Üzerine Bir Araştırma”, *Akademik Sosyal Araştırmalar Dergisi*, S.85, (329-358).
- Kırlıoğlu H. ve Fidan, M. (2010). “İşletmelerde Atık Yönetimi ve Sakarya İlinde Bir Araştırma”, *Journey of Yaşar University*, C.20, S.5, (3453-3470).
- Kırlıoğlu, H. ve Can, A.V. (1998). *Çevre Muhasebesi*, Değişim Yayınları, Ankara.
- Kırlıoğlu, H. ve Can, A.V. (2006). “Çevresel Muhasebede Kavramsal Tartışmaların Gelişimi ve Analizi”, *MUFAD Muhasebe ve Finansman Dergisi*, S.32, (1-12)
- Kırlıoğlu, H. ve Zeytin, M. (2015). “Belediyelerde Çevre Muhasebesi ve Raporlama: Maramara Bölgesinde Bulunan Belediyeler Üzerine Bir Durum Analizi”, *Akademik Sosyal Araştırmalar Dergisi*, S.10, (753-777).
- Kızıl, C., Akman V., Tasmacıoğlu A. ve Taşkıran H. (2014). “Çevre Muhasebesinin Önemi Üzerine Yalova İlinde Bir Araştırma”, *Beykent Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, C.7, S.2, (20-34).
- Korukoğlu, A. (2014). “İşletmelerin Çevre Muhasebesi Konularına Yaklaşımlarının Analizi”, *Ege Akademik Bakış Dergisi*, C.14, S.3, (481-491).
- Kubalı, D. (2007). “Çevre Korumada Sayıştayların Rolü, Türk Sayıştayının Deneyimleri ve Öneriler”, T.C. *Sayıştay Başkanlığı Uluslararası Sempozyum: Çevre Denetimi ve Sayıştaylar*, (101).
- Kurşunel, F., Büyüksalvarcı, A. ve Alkan, A.T. (2006). “Muhasebe Meslek Mensuplarının Çevre Muhasebesi Hakkındaki Görüşleri: Konya İli Üzerine Bir Araştırma”, *Selçuk Üniversitesi Karaman İ.İ.B.F. Dergisi*, S.11, (82-88).
- Kurtlu, A. (2017). “Çevresel Maliyetlerin Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemi ile Belirlenmesi ve Bir Uygulama”, *Yönetim ve Ekonomi Dergisi*, C.24, S. 2, (309-325).

- Lazol, İ. , Muğal, E. ve Yücel, Y. (2008). “Sürdürülebilir Bir Çevre İçin Çevre Muhasebesi ve KOBİ'lere Yönelik Bir Araştırma”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, S.38, (56-69).
- Minimol ve Makesh (2013). “Green Accounting And Reporting Practices Among Indian Corporates”, *Asia Pacific Journal Of Research*, Vol.1, Issue. 14, (21-35).
- Mutlu, A. (2007). “Sürdürülebilir Kalkınma ve Çevre Muhasebesi” , *MUFAD Muhasebe ve Finansman Dergisi*, S.33, (178-187).
- Okutmuş E. ve Ergin H. (2007). “Çevre Muhasebesi: “Çevre Maliyetleri ve Çevre Raporlaması”, *Yönetim Bilimleri Dergisi*, C.5, S.1, (144-169).
- Otlu, F. ve Kaya, G. (2010). “Çevre Muhasebesi İle İlgili Muhasebe Meslek Mensupları Üzerine Bir Araştırma”, *Akademik Yaklaşımlar Dergisi*, C.1, S.1, (43-56).
- Özbirecikli, M. (2006). “Çevresel Etik ve Sosyal Denetim : Küresel Girişimler ve Türkiye'deki Uygulamalar Üzerine Muayeseli Bir İnceleme”, *Muhasebe Finansman Dergisi*, S.31, (62-77).
- Seyitoğulları, O. (2016). “Sanayi Sektöründe Çevre Muhasebesi Üzerine Bir Araştırma : Diyarbakır İli Örneği”, Yüksek Lisans Tezi, Dicle Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Diyarbakır.
- Solaş, Ç. ve Sinan, A. (2007). “Çin Muhasebesinin Ve Defter Kayıt Tekniklerinin Oluşumu Üzerine Kültür Etkisi”, *Muhasebe Ve Finansman Dergisi*, C.34, S.4, (189-197).
- Soylu, Y. ve İleri, H. (2009). “Çevre Muhasebesi ve Çevre Maliyetlerinin Üretim Maliyetlerine Etkileri”, *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu Dergisi*, C. 12, S. 1-2, (309-322).
- Stanciu, I.C., Joldoş (Udrea), A.M. ve Stanciu, F.G. (2011). “Environmental Accounting, An Environmental Protection Instrument Used By Entities”, *Annals of the University of Petroşani, Economics*, Vol. 11, Issue. 2, (265-280).

- Şerbetçi, G. ve Uçar, M. (2015). “Çevresel Muhasebe Maliyetlerinin Denetimi ve Raporlanması”, *Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, C.5, S.1, (1-20).
- Tabachnick, B. G. ve Fidell, L. S. (2015). *Çok değişkenli istatistiklerin kullanımı* (M. Baloğlu, Çev.), Nobel Akademik Yayıncılık, Ankara.
- Todea, N., Stanciu, I.C. ve Joldoş (Adrea) A.M. (2010). “Environmental Accounting - A Tool Used By The Entity For Determining Environmental Costs”, *Annales Universitatis Apulensis Series Oeconomica*, Vol. 12, Issue. 1, (207-217).
- Uluslan, H. (2009). “Çevresel Raporlama Rehberleri ve İşletme Çevresel Raporlarında Açıklanması Gereken Bilgiler”, *Süleyman Demirel Üniversitesi İİBF Dergisi*, C.14, S.2, (182-186).
- Yereli, A.N. ve Yakın, V. (2009). “Çevresel Yönetim Muhasebesi Aracı Olarak Malzeme Akış Maliyet Muhasebesi Yöntemi”, *Muhasebe ve Denetim Bakış*, C. 27, S.4, (69-90).

EKLER

EK-1

ANKET FORMU

Sayın Katılımcı,

Bu anket formu, “**MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ ÇEVRE MUHASEBESİ HAKKINDAKİ ALGILARI VE BAKIŞ AÇILARI: BURDUR İLİ ÖRNEĞİ**” belirlemeye yöneliktir. Aşağıdaki maddelerde belirtilen yargılarla ilgili görüşlerinizi objektif olarak içtenlikle cevaplamanız büyük önem arz etmektedir. Vereceğiniz cevaplar araştırma amaçları dışında başka bir yerde kullanılmayacaktır. Zaman ayırdığınız için teşekkür ederiz.

Özge ÖZLEMİŞ ÖZEN
Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü
Muhasebe Ve Finansman Anabilim Dalı

BİRİNCİ BÖLÜM: KİŞİSEL BİLGİLER

Aşağıdaki ifadelerden size en uygun olanı lütfen çarpı işareti(X) koyarak işaretleyiniz.

Cinsiyetiniz	<input type="checkbox"/> Kadın	<input type="checkbox"/> Erkek	
Yaşınız	<input type="checkbox"/> 22 – 34 yaş <input type="checkbox"/> 60 Yaş Üstü	<input type="checkbox"/> 35 – 44 Yaş <input type="checkbox"/> 45 – 60 Yaş	
Eğitim Durumunuz	<input type="checkbox"/> İlköğretim <input type="checkbox"/> Lisans	<input type="checkbox"/> Lise <input type="checkbox"/> Yüksek lisans	<input type="checkbox"/> Ön lisans <input type="checkbox"/> Doktora
Mesleki Unvanınız (Birden fazla seçilebilir)	<input type="checkbox"/> YMM <input type="checkbox"/> Bağımsız Denetçi	<input type="checkbox"/> SMMM <input type="checkbox"/> Diğer	<input type="checkbox"/> İç denetçi
Mesleki Çalışma Yılıınız	<input type="checkbox"/> 1 yıldan az <input type="checkbox"/> 11 – 15 yıl	<input type="checkbox"/> 1 -5 yıl <input type="checkbox"/> 16 -20 yıl	<input type="checkbox"/> 6 – 10 yıl <input type="checkbox"/> 20 yıldan fazla
Müşavirliğini Yaptığınız İşletme Sayısı	<input type="checkbox"/> 10 ve Altı <input type="checkbox"/> 31 ve üzeri	<input type="checkbox"/> 11-20	<input type="checkbox"/> 21-30
Aylık Geliriniz (Ortalama)	<input type="checkbox"/> 1600 TL Altı <input type="checkbox"/> 3001 – 4000 TL	<input type="checkbox"/> 1601 – 2000 TL <input type="checkbox"/> 4000 TL Üstü	<input type="checkbox"/> 2001 – 3000 TL
Mesleği İcra Ettiğiniz İlçe	<input type="checkbox"/> Merkez <input type="checkbox"/> Yeşilova <input type="checkbox"/> Ağlasun	<input type="checkbox"/> Bucak <input type="checkbox"/> Tefenni <input type="checkbox"/> Çeltikçi	<input type="checkbox"/> Gölhisar <input type="checkbox"/> Karamanlı <input type="checkbox"/> Çavdır

İKİNCİ BÖLÜM: Çevresel Sorunların Nedenleri ve Önem Dereceleri

Aşağıda yer alan çevresel sorunların nedenlerine sizin için önem derecesine göre 1’den (en az) 3’e (en fazla) kadar puan veriniz.

Çevresel Sorunların Nedenleri	1	2	3
Hızlı nüfus artışı			
Çarpık kentleşme			
Sanayileşme			
Lüks yaşam standartları			
İklim değişikliği/küresel ısınma			
Nükleer Santraller			
Savaşlar			

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM: “Çevre Muhasebesi” ile ilgili İfadeler

No	Bu kısımda, ““Çevre muhasebesi” ile ilgili, görüşlerinizi belirlemeye yönelik ifadeler yer almaktadır. Lütfen aşağıdaki ifadeleri okuyup değerlendirerek sağ tarafta uygun bulduğunuz sadece bir seçeneği (X) işareti ile işaretleyerek belirtiniz.	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
1	Çalıştığım işletmeler çevre koruma adına çeşitli maliyetlere katlanmaktadır.					
2	Bir işletmenin çevreye yönelik çalışmaları uzun dönemde maliyetlerin azalmasını sağlar.					
3	Çevresel maliyetler tekdüzen muhasebe sisteminde ayrı bir hesap grubu olarak yer almalıdır.					
4	Çalıştığım işletmelerin çevre koruma faaliyetleri ile ilgili Ar-Ge çalışmalarına düzenli kaynak ayırması gerekir.					
5	Çalıştığım işletmelerde çevreye duyarlı bir politika izlenmektedir.					
6	Çalıştığım işletmelerde atık yönetimi konusunda çalışmalar yapılmaktadır.					
7	Çevresel maliyetlerin ayrı bir hesap grubu olarak kullanılması işletmelerin sosyal sorumlulukları gereğidir.					
8	Doğal kaynak kullanımı muhasebeleştirilmelidir.					
9	Çevre muhasebesi zorunlu hale getirilse, işletmemiz kolaylıkla uyum sağlayacaktır.					
10	Çevresel denetçilik faaliyetlerinin çevre muhasebesi açısından geliştirilmesi önem arz etmektedir.					
11	Meslek mensupları şirketlerinin çevresel duyarlılığına katkıda bulunmalıdır.					
12	Yatırım kararı alınırken işletmelerin çevre duyarlılığını da göz önünde bulundurulmalıdır.					
13	Çevre muhasebesinin bir sistem olarak kullanılması çevre bilincinin artmasında önemli rol oynamaktadır.					
14	Çevresel sorunların giderek artmasından dolayı çevre muhasebesi kavramı ortaya çıkmıştır.					
15	Çevre sorunlarının önüne geçebilmek için muhasebe bilim dalının da çevreye ilişkin araştırmalar yapması gereklidir.					
16	Çevre muhasebesinin uygulanmasındaki en önemli amaç sürdürülebilir kalkındır.					

17	Çevresel sorunlar ülkelerin kalkınmışlık durumunu göstermektedir.					
18	Çevresel sorunların artması işletmelerin geleceğini de etkilemektedir.					
19	Çevre ile ilgili mali nitelikli işlemlerin muhasebeleştirilmesi gerekmektedir.					
20	Yerel idarelerin ve devletin çevre muhasebesi uygulamalarındaki desteği artırılmalıdır.					
21	Çevre muhasebesi sisteminin geliştirilmesi için, yetkili kurum ve kuruluşlar ile ilgili sektörlerin işbirliği yapması gereklidir.					
22	Çevresel raporlama yasal düzenlemelerle zorunlu hale getirilmelidir.					



ÖZGEÇMİŞ

Kişisel Bilgiler :

Adı Soyadı : Özge ÖZLEMİŞ ÖZEN

Doğum Yeri : BURDUR / MERKEZ

Medeni Hali : Evli

Eğitim Durumu :

Önlisans Öğrenimi : Anadolu Üniversitesi Açık öğretim Fakültesi
/Adalet

Lisans Öğrenimi : Anadolu Üniversitesi İşletme Fakültesi / İşletme

Yabancı Diller ve Düzeyi :

: İngilizce Orta Düzey

İş Deneyimi :

: Burdur İhtiyaç Mad. ve İnş. San. Tic. A.Ş.

Bilimsel Çalışmalar :

: Muhasebe Meslek Mensuplarının Bağımsız
Denetime Bakış Açılıarı : Batı Akdeniz Bölgesi
Örneği / 4. Lisansüstü İşletme Öğrencileri
Sempozyumu 2019