

Çevre Muhasebesi Konusunda Yazılan Lisansüstü Tezlerin İçerik Analizi İle İncelenmesi

Examination of Graduate Thesis on Environmental Accounting with Content Analysis

Ela HİÇYORULMAZ *

ÖZ

İnsanların çevreye verdiği zararlar nedeniyle ortaya çıkan felaketler, her geçen gün çevrenin önemini daha da çok arttırmaktadır. Özellikle 2021 yılının ilk 6 ayında Marmara Denizi'nde oluşan müsilaj, yaz aylarında farklı bölgelerde ortaya çıkan orman yangınları ve tüm dünyayı etkisi altına alan Covid-19 salgını çevreyi korumak adına daha çok önlem alınması gerektiğinin göstergeleri olarak kabul edilebilir. Çevre adına alınacak her bir önlemin bir maliyet unsuru oluşturması çevre muhasebesi konusunun da güncel konular içerisinde yer almasını sağlamıştır. İlerleyen zaman dilimi içerisinde de çevreye yapılan yatırımlar artacak ve sürdürülebilirliği için daha çok çaba sarf edilecektir. Bu nedenle "çevre muhasebesi" konusunun her zaman geçerli olacağı düşünülmektedir. Bu çalışmada da çevre muhasebesi konusunda yeni çalışma yapmak isteyen araştırmacılar için içerik analizi gerçekleştirilmiştir. Yüksek Öğretim Kurumu ulusal tez merkezinde erişime açık olan lisansüstü tezler içerisinde "çevre muhasebesi ve yeşil muhasebe" konularında yapılan çalışmalar analize dahil edilmiştir. 1995-2021 yılları arasında 13 doktora 44 yüksek lisans tezine ulaşılmıştır. Elde edilen bulgular tablolar halinde sunulmuştur.

ANAHTAR KELİMELELER

Çevre Muhasebesi, Lisansüstü Tezler, İçerik Analizi

ABSTRACT

The disasters that occur due to the damage caused by humans to the environment increase the importance of the environment day by day. It can be considered as an indication that more measures should be taken to protect the environment, especially, mucilage formed in the Sea of Marmara in the first 6 months of 2021, forest fires in different regions in the summer months and the Covid-19 which affected the whole world. The fact that each measure to be taken on behalf of the environment constitutes a cost element has ensured that the issue of environmental accounting is also among the current issues. In the future, investments made in the environment will increase and more efforts will be made for its sustainability. Therefore, it is thought that the subject of "environmental accounting" will always be valid. In this study, content analysis was carried out for researchers who want to make new studies on environmental accounting. Studies on "environmental accounting and green accounting" among graduate theses that are accessible in the national thesis center of the Higher Education Institution are included in the analysis. 13 doctorate and 44 master's theses were reached between 1995 and 2021. The obtained results are presented in tables.

KEYWORDS

Environmental Accounting, Content Analysis, Graduate Thesis

Makale Geliş Tarihi / Submission Date 16.12.2021	Makale Kabul Tarihi / Date of Acceptance 15.03.2022
Atf	Hiçyorulmaz, E. (2022). Çevre Muhasebesi Konusunda Yazılan Lisansüstü Tezlerin İçerik Analizi İle İncelenmesi. Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu Dergisi, 25 (1), 114-123.

* Dr. Öğr. Üyesi, Hitit Üniversitesi, Sağlık Bilimleri Fakültesi, Sağlık Yönetimi Bölümü, elahicyorulmaz@hitit.edu.tr, ORCID: 0000-0001-7442-4138

GİRİŞ

İnsanların sağlıklı ve huzurlu bir hayat sürdürebilmesinde buldukları çevrenin etkisi oldukça fazladır. Sanayileşme, nüfus artışı, çarpık kentleşme gibi temel problemler nedeniyle ortaya çıkan hava, su, toprak, gürültü kirliliği, yeşil alanların azalması, asit yağmurları, hayvan ve bitki türlerinin tükenmesi insan hayatını tehlikeye atmaktadır (Hiçyorulmaz, 2015: 9-11). Yaşanan iklim değişikliği de çevresel sorunların artmasına neden olmaktadır. Avrupa Çevre Ajansı'nın 2012 yılında yayınlamış olduğu raporda, Avrupa Birliği (AB)'nde kaydedilen her sekiz ölümden birinin çevre kirliliği ile bağlantılı olduğu tespit edilmiştir. Ayrıca ABD Chicago Üniversitesi'nin yapmış olduğu çalışmada da; 1998-2018 yılları arasındaki veriler incelenmiş ve hava kirliliğinin insan ömrünü dünya genelinde 2 yıl kısalttığı tespit edilmiştir. Yoğun hava kirliliğinin yaşandığı ülkelerde bu sayının 10 yıla kadar çıkabildiği belirlenmiştir (<https://www.dw.com/tr>). Dünya Sağlık Örgütü ise Avrupa'da çevresel kirliliğe bağlı önlenemez ölümlerin yılda 1,4 milyon kişi olduğunu açıklamaktadır (Avrupa Çevre Ajansı, 2020: 59).

Dünya genelinde yaşanan çevre kirliliği ve bu kirliliği önleme çabaları araştırmacıları çevre konusuna yöneltmektedir. Yeşil pazarlama, çevre muhasebesi (yeşil muhasebe), yeşil işletme, yeşil yönetim gibi birçok alanda çevre ve işletme kavramları birlikte incelenmektedir. Bu nedenle işletmelerin çevreyi ne kadar kullandığı ve çevreye verdiği zararın tespit edilmesi işletme politikalarının belirlenmesinde büyük önem taşımaktadır. Çevre ile ilgili varlık tüketimlerinin raporlanması, belgelenmesi ve denetlenmesi konularını çevre muhasebesi ele almaktadır.

Çevre muhasebesi konusunun 1960'lı yıllardan itibaren ele alındığı ancak bu dönemlerde daha çok sosyal muhasebe yönüne değinildiği tespit edilmiştir (Korukoğlu, 2011: 81). 1972 yılında Nordhaus ve Tobin çevresel konuların muhasebe sistemine dahil edilmesi gerektiğini belirterek ilk çalışmaları başlatmışlardır. 1974 yılında ise Norveç Hükümeti doğal kaynak muhasebesi çalışmalarını yürüterek doğal ve çevresel kaynakları korumaya çalışmıştır (Ülkü vd., 2012: 72-75). 1980'li yıllardan itibaren ayrıntılı çalışmalar yapılmış ve çevresel sorunlar muhasebe sistemi içerisinde yer almıştır. 1992 yılında Rio'da yapılan Dünya Zirvesi'nde alınan karar sonrasında 1996 yılında ISO 14000 Çevre Yönetim Standartları yayınlanarak yürürlüğe girmiştir (<http://www.standartkalite.com>). Literatür incelendiğinde çevre muhasebesi kavramı yeşil muhasebe olarak da adlandırılmıştır (Alagöz ve Yılmaz, 2001: 150). Bu nedenle çalışmanın ilerleyen bölümlerinde tek bir kavram kullanmak adına "çevre muhasebesi" kullanılmıştır. Yükseköğretim Kurulu Ulusal Tez Merkezi içerisinde yer alan lisansüstü tez çalışmalarında da görüldüğü gibi, çevre muhasebesi 1995 yılından günümüze kadar çeşitli çalışmaların konusunu oluşturmuştur.

Bu çalışmada da, Yükseköğretim Kurulu Ulusal Tez Merkezi içerisinde yer alan çevre muhasebesi konulu tez çalışmaları incelenerek bu alanda yeni çalışmalar yapmak isteyen araştırmacılara kaynak oluşturması amaçlanmıştır. 1995-2021 yılları arasında yayınlanan yüksek lisans ve doktora tezleri içerik analizi ile incelenmiştir.

1. ÇEVRE MUHASEBESİ

Endüstri 1.0 ile başlayıp Toplum 5.0'in konuşulduğu günümüze kadar teknolojik ve ekonomik gelişmelerle birlikte çevresel problemlerde de artış görülmüştür. Doğanın kendini yenileme hızının üzerine çıkan çevre sorunları, tüm dünyayı etkisi altına almıştır. İşletmeler yasal zorunluluklar, ekonomik faktörler ya da sosyal sorumlulukları nedeniyle çevreyi koruma adına çeşitli girişimlerde bulunmaktadır. Çevre adına yapılan her bir girişim sonucunda oluşan maliyetlerin de muhasebeleştirilmesi gerekmektedir. Bu nedenle çevre muhasebesi kavramı ortaya çıkmıştır.

Çevre muhasebesi, "işletmelerin faaliyetleri sırasında oluşan çevresel maliyetlerin mali tablolarda gösterilerek ilgili kişi ve kuruluşlara raporlar şeklinde sunulması süreci" olarak tanımlanabilir (Hiçyorulmaz, 2015: 50). Çevresel maliyetler ise, işletmelerin çevresel amaç ve ihtiyaçları doğrultusunda oluşan maliyetler ile çevreye duyarlı işletmelerin üstlenmiş oldukları maliyetlerden oluşmaktadır. (Ulus, 2010: 79). Tek Düzen Hesap Planı'nda Maliyet hesapları 7 Numaralı hesap grubu ile kayıt altına alınmaktadır. Ancak çevresel maliyetlerin kaydedilebileceği bir hesap grubu bulunmamaktadır. Bu nedenle aktif hesapların alt hesapları kullanılarak kayıt altına alınmaktadır. Uluslararası Muhasebe Standartları'nda dolaylı olarak çevre ile ilgili bilgilerin yer aldığı görülmektedir. Örneğin, TMS 16'nın 11. Paragrafında başlangıç maliyetlerinin çevresel nedenlerle edinilebileceğinden bahsetmektedir. TMS 37'nin 19. Paragrafında çevreye gayri kanuni bir biçimde verilen hasarlar sonucunda oluşan ceza ve temizleme maliyetlerinden bahsedilmektedir. Finansal Raporlama Standartlarına uygun hesap planı taslağında ise, 378 ve 478 kodu ile Çevre Düzenleme Karşılıkları Hesapları bulunmaktadır (www.kgk.gov.tr). ISO 14001 Çevre Yönetim Sistemi, ürünün hammaddeden tüketiciye sunulmasına kadar her aşamada çevresel etkilerin belirlenmesi, belirlenen etkiler için gerekli önlemler alınmasını böylece çevreye verilen zararın en aza indirilmesini sağlayan bir standarttır (<https://tse.org.tr>). 5237

sayılı Türk Ceza Kanunu'nun 181. Maddesinde çevrenin kasten kirletilmesi, 182. Maddesinde ise çevrenin taksirle kirletilmesi halinde yapılacak hükümler yer almaktadır.

Oluşturulan standartlara uymak ya da sosyal sorumluluğunu yerine getirmek isteyen işletmelerin çevre muhasebesi sistemini uygulaması için izlemesi gereken aşamalar şu şekilde sıralanmıştır (Vasile ve Man (2012)'dan aktaran, Çalık, 2019: 25):

- Üst yönetim desteğinin sağlanması,
- Uygulanacak sistemin sınırlarının belirlenmesi,
- İşletmenin çevreye uyguladığı etkilerin tespit edilmesi,
- Çevre üzerinde var olan etki biçimlerinin belirlenmesi,
- Çevresel maliyetlerin tanımlanması,
- Analiz ekibinin toplanması,
- Mevcut muhasebe sisteminin kontrol edilmesi,
- Dikkate alınmamış kar veya tasarruf olanaklarının belirlenmesi,
- Mevcut sistemde değiştirilmesi istenen noktaların tespit edilmesi ve yayınlanması,
- Çevre yönetim muhasebe sisteminin test edilmesi.

Çevre muhasebesini uygulayan işletmelerin kazanacakları faydalardan bazıları şunlardır (Özçelik, 2018: 43):

- İşletmelerin şeffaflığını artırır,
- Yönetimsel riskleri azaltır,
- Rekabet gücünün ve pazar payının artmasını yardımcı olur,
- İşletmenin imajını geliştirebilir,
- Çevresel performansı iyileştirir,
- Kaynakların etkin kullanılmasını sağlar,
- Ürün maliyetlerinin daha doğru belirlenmesine yardımcı olarak, doğru fiyatlandırma sağlar,
- Çevreye duyarlı yatırımcıları işletme bünyesine kazandırır,
- Geleneksel muhasebe uygulamalarının olumsuz etkilerini ortadan kaldırmaya yardımcı olur.

Çevre muhasebesi ile birlikte literatürde daha çok çevresel maliyetler ön plana çıkmaktadır. Ancak bunun yanında finansal muhasebe açısından, çevresel etkilerin ölçülmesi, finansal tablolara alma, ekolojik faaliyet raporlarının hazırlanması aşamalarını kapsamaktadır. Yönetim muhasebesi açısından, çevresel maliyetlerin saptanması, çevresel maliyetlerin kontrol edilmesi, fiyatlandırma ve fizibilite çalışmalarını içermektedir. Denetim açısından ise, kanun ve düzenlemelere uyum, iç denetim prosedürleri ve çevresel sorumluluğu ifade etmektedir. Farklı açılardan ele alınan bu konu aynı zamanda bilgi kullanıcıları için de dikkat çekmektedir. Bilgi kullanıcıları; yatırımcılar, hissedarlar, kamu kuruluşları, yöneticiler, devlet ve çevresel örgütlerdir (Dalkılıç, 2015: 71-72).

2. LİTERATÜR TARAMASI

İçerik analizi sosyal bilimler alanında sıklıkla kullanılan bir yöntemdir. Muhasebe alanında da ulusal ve uluslararası düzeyde içerik analizi yöntemi ile yapılmış çeşitli çalışmalar yer almaktadır. Ancak çevre muhasebesi kavramının içerik analizi ile incelenmesi konusunda literatürde sınırlı sayıda çalışmaya ulaşılmıştır.

Şentürk ve Fındık (2015), 2006-2014 yılları arasında çevre muhasebesi konusunda yayınlanan bilimsel makalelerin içerik analizini gerçekleştirmiştir. 56 farklı dergi taranarak 40 makaleye ulaşılmıştır. İçerik analizinde, yazarların akademik unvanları ve çalıştıkları kurum, makalelerin bilimsel çalışma yöntemi, konuları, yayımlandıkları yıl ve dergileri, kaynakların dağılımı gibi farklı açılardan incelenmiştir.

Güney (2015), "Kurumsal sosyal sorumluluk bağlamında çevresel faaliyet raporlaması: BİST 100 Endeksinde yer alan şirketler üzerinde bir içerik analizi" başlıklı doktora tez çalışmasında işletmelerin faaliyet raporlarını inceleyerek çevresel bildirimler açısından içerik analizi gerçekleştirmiştir. Çalışma sonucunda, işletmelerin çevresel bildirimlerinin genellikle hiç olmadığı, çevresel bildiri olan işletmelerin ise genel açıklama şeklinde olduğunu tespit etmiştir.

Gavilanes ve Basurto (2015), 2010-2015 yılları arasında yayınlanan çevre muhasebesi konulu çalışmaların analizini gerçekleştirmiştir. Araştırmalarında Google Scholar veri tabanını kullanmışlardır.

Süklüm (2019), yeşil muhasebenin lisans eğitimi müfredatı içerisindeki durumunu içerik analizi yöntemi ile araştırmıştır. Araştırma sonucunda az sayıda, seçmeli ders olarak sadece devlet üniversitelerinde yeşil muhasebe dersinin yer aldığını tespit etmiştir.

Süklüm ve Hiçyorulmaz (2019), İçerik analizi yöntemi ile BİST Sürdürülebilirlik endeksindeki işletmelerin sosyal sorumluluk ve çevre muhasebesi ilişkisini araştırmışlardır. 63 işletme araştırmaya dahil edilmiş, araştırma sonucunda işletmelerin genel olarak çevre muhasebesini uygulamadıkları sonucuna ulaşılmıştır.

Doğan ve Altınkaynak (2019), 1997-2015 yılları arasında muhasebe ve finans alanında yazılmış tüm lisansüstü tezlerin içerik analizini gerçekleştirmiştir. Tez konularına göre dağılımları incelendiğinde çevre muhasebesinin ihtisas muhasebesi içerisinde yer aldığı görülmektedir. İhtisas muhasebesi içerisine; çevre muhasebesi, banka muhasebesi ve devlet muhasebesi dahil edilmiştir. İhtisas muhasebesi konusunda 10 adet yüksek lisans, 3 adet doktora tezi tespit edilmiştir.

3. ARAŞTIRMA

3.1. Araştırmanın Amacı

Bu çalışma ile çevre muhasebesi konulu lisansüstü tez çalışmaları incelenerek, yeni çalışma yapmak isteyen araştırmacılara kaynak oluşturması amaçlanmıştır.

3.2. Araştırmanın Kapsamı ve Sınırlılıkları

Araştırmada, 1995-2021 yılları arasında, Yüksek Öğretim Kurumu ulusal tez merkezinde erişime açık olan lisansüstü tezler içerisinde çevre muhasebesi ve yeşil muhasebe terimleri ile sınırlandırılmıştır.

3.3. Araştırmanın Yöntemi

Çevre muhasebesi konulu lisansüstü tezlerin incelendiği bu çalışmada içerik analizi yöntemi kullanılmıştır. İçerik analizi; istatistiksel olarak elde edilen verilerden yararlanılarak araştırmacının sistematik ve tarafsız yorum yapmasını sağlayan bir yöntem olarak kabul edilmektedir (Koçak ve Arun, 2006:22). Bu bilimsel yöntem araştırılan konunun daha yaygın hale gelmesi ve yapılacak araştırmalara kaynak oluşturması nedeniyle tercih edilmektedir. Toplumbilimlerin birçok alanında ve akademik araştırmalarda sıklıkla kullanılan bir araştırma yöntemidir (Çilingir, 2017: 149).

İçerik analizi araştırılan konunun mevcut durumu hakkında özet bilgi elde edilmesini ve eksikliklerin tespit edilerek yeni araştırmalar için fikir oluşturulmasını sağlamaktadır. Halliner'e göre içerik analizi bazı aşamalardan oluşmaktadır. Bu aşamalardan birincisi derlemenin konu, amaç ve araştırma sorularının belirlenmesidir. İkinci aşama, çalışmaların seçilmesi, değerlendirilmesi ve yorumlanmasında hangi kuramsal bakış açısının kullanılacağına karar verilmesidir. Üçüncü aşama, tercih edilen çalışmanın türünün ve kaynağının belirlenmesi yer alırken dördüncü aşamada, tercih edilen çalışmanın değerlendirilmesi, analiz edilmesi ve sentezlenmesi bulunmaktadır. Son aşamada ise ortaya çıkan bulgular değerlendirilmektedir. Bu aşamalar dikkate alındığında gerçekleştirilen çalışmaya ait aşamalar şu şekilde sıralanmaktadır;

- 1) Çalışmanın konusunu, Yüksek Öğretim Kurumu ulusal tez merkezinde çevre muhasebesi konulu lisansüstü tez çalışmaları oluşturmaktadır. Çalışmanın amacı ise, ileride çevre muhasebesi konusunda yapılacak olan çalışmalara kaynak oluşturmaktır. Bu kapsamda araştırma sorularında; üniversitelere göre tez dağılımları, yıllara göre tez dağılımları, araştırmacıların cinsiyetleri, tez danışmanının unvanı, araştırma yöntemi, anahtar kelimeler, ilişkilendirildiği kavramlar ve uygulama alanları yer almaktadır.
- 2) Çalışmada şeffaflık, eşitlik gibi kurumsal bakış açısı uygulanmıştır.
- 3) Çalışmanın kaynağı olarak Yüksek Öğretim Kurumu ulusal tez merkezi kullanılmıştır.
- 4) Çalışmanın değerlendirilmesi ve analizi bulgular kısmında yer almaktadır.
- 5) Bulguların değerlendirilmesi çalışmanın sonuç bölümünde bulunmaktadır.

3.4. Araştırmanın Örnekleme

Bu çalışmada, içerik analizi yönteminde kullanılabilecek örneklem seçim yöntemlerinden birisi olan olasılıklı olmayan amaçlı örnekleme yöntemi kullanılmıştır. Bu nedenle, Yüksek Öğretim Kurumu ulusal tez merkezinde "çevre muhasebesi" ve "yeşil muhasebe" terimleri ile tarama gerçekleştirilmiştir. Tarama sonucunda "çevre muhasebesi" konusunda yapılan 16 doktora, 47 yüksek lisans tezi, "yeşil muhasebe" konusunda 3 yüksek lisans tezi bulunmaktadır. Ancak erişim kısıtlaması nedeniyle 3 doktora, 3 yüksek lisans tezinin içeriklerine ulaşılamamaktadır. Bu nedenle 6 lisansüstü tez örneklem içerisine dahil edilmemiştir. Araştırmanın örneklem büyüklüğünü 13 doktora, 44 yüksek lisans olmak üzere toplam 57 lisansüstü tez oluşturmaktadır. Anlam karmaşası yaratmaması için yeşil muhasebe kavramı çevre muhasebesi içerisine dahil edilerek tek bir kavram üzerinden araştırmalara devam edilmiştir.

3.5. Araştırmanın Bulguları

Çalışmada elde edilen bulgular tablolar halinde sunulmuştur.

Lisansüstü tez çalışmalarının yapıllıkları üniversitelere göre dağılımı Tablo 1’de yer almaktadır.

Tablo 1: Üniversitelere Göre Çevre Muhasebesi Konulu Lisansüstü Tez Dağılımı

Üniversite	Doktora	Yüksek Lisans	Toplam
Afyon Kocatepe Üniversitesi	1	-	1
Akdeniz Üniversitesi	1	2	3
Anadolu Üniversitesi	1	2	3
Ankara Üniversitesi	1	1	2
Atatürk Üniversitesi	2	-	2
Batman Üniversitesi	-	1	1
Bayburt Üniversitesi	-	2	2
Bilecik Şeyh Edebali Üniversitesi	-	3	3
Burdur Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi	-	1	1
Bursa Uludağ Üniversitesi	-	1	1
Bülent Ecevit Üniversitesi	-	1	1
Dicle Üniversitesi	1	1	2
Dokuz Eylül Üniversitesi	-	2	2
Gazi Üniversitesi	-	2	2
Gaziosmanpaşa Üniversitesi	-	1	1
Hacettepe Üniversitesi	-	1	1
Hasan Kalyoncu Üniversitesi	-	1	1
Hitit Üniversitesi	-	1	1
İnönü Üniversitesi	1	-	1
İstanbul Üniversitesi	-	3	2
İstanbul Kültür Üniversitesi	-	1	1
İstanbul Okan Üniversitesi	1	-	1
Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi	-	1	1
Karadeniz Teknik Üniversitesi	-	2	2
Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi	-	2	2
Manisa Celal Bayar Üniversitesi	-	1	1
Marmara Üniversitesi	1	3	4
Muğla Üniversitesi	-	2	2
Mustafa Kemal Üniversitesi	-	1	1
Niğde Üniversitesi	-	1	1
Sakarya Üniversitesi	3	2	5
Süleyman Demirel Üniversitesi	-	1	1
Trakya Üniversitesi	-	1	1
Toplam	13	44	57

Çevre muhasebesi konusunda yapılan lisansüstü tez çalışmaları incelendiğinde 33 farklı üniversiteden 44 yüksek lisans 13 doktora tezine ulaşılmıştır. Belirli bir bölgede yığılım olmadan Türkiye’nin farklı bölgelerinde çalışmaların gerçekleştiği tespit edilmiştir. Çevre muhasebesi konusunun tüm bölgeleri ilgilendiren bir içeriğe sahip olması nedeniyle dengeli dağılımın ortaya çıktığı söylenebilir.

Lisansüstü tez çalışmalarının yıllara göre dağılımı ise Tablo 2’de yer almaktadır.

Tablo 2: Yıllara Göre Çevre Muhasebesi Konulu Lisansüstü Tez Dağılımı

Yıl	Sayı	Yüzde (%)
1995	1	1,75
1998	1	1,75
2001	1	1,75
2003	1	1,75
2005	1	1,75
2006	1	1,75
2008	1	1,75
2009	4	7,02

2010	5	8,77
2011	5	8,77
2012	3	5,26
2013	1	1,75
2014	1	1,75
2015	6	10,53
2016	3	5,26
2017	3	5,26
2018	7	12,28
2019	6	10,53
2020	5	8,77
2021	1	1,75
Toplam	57	100

Tablo 2’de yer alan bilgiler incelendiğinde 1995 yılında çevre muhasebesi konulu ilk lisansüstü tez çalışmasının yapıldığı görülmektedir. 1996 ve 1997 yıllarında herhangi bir çalışma yapılmamış 1998 yılında 1 çalışma gerçekleştirilmiştir. ISO 14000 Çevre Yönetim Standartları’nın 1996 yılında yürürlüğe girmesi nedeniyle 1990’lı yıllarda az sayıda çevre muhasebesi konusuna yer verildiği söylenebilir. 1999, 2000, 2002, 2004, 2007 yıllarında çevre muhasebesi konulu lisansüstü tez tespit edilememiştir. 2008 yılından 2021 yılına kadar her yıl en az 1 adet lisansüstü tez çalışması tespit edilmiş ve 2015, 2018, 2019 ve 2020 yıllarında tez sayılarında artış olmuştur. Son yıllarda ortaya çıkan artış çevrenin önemimin daha çok tartışıldığının ve daha çok araştırıldığının bir göstergesi olarak yorumlanabilir.

Çevre muhasebesi konulu lisansüstü tezi yazan kişilerin cinsiyet dağılımı Tablo3’de yer almaktadır.

Tablo 3: Cinsiyete Göre Çevre Muhasebesi Konulu Lisansüstü Tez Dağılımı

Cinsiyet	N	Yüzde (%)
Kadın	34	59,65
Erkek	23	40,35
Toplam	57	100

Tablo 3’e göre, lisansüstü tez çalışmasını gerçekleştiren 57 kişinin %59,65’i kadın, %40,35’i erkektir. Kadınlar erkeklere göre daha çok çevre muhasebesi tezi yazmıştır.

Tablo 4’de çevre muhasebesi konulu lisansüstü tezlerini yürüten tez danışmanlarının unvanlarının dağılımı yer almaktadır.

Tablo 4: Tez Danışmanı Unvanına Göre Çevre Muhasebesi Konulu Lisansüstü Tez Dağılımı

Tez Danışmanı Unvanı	N	Yüzde (%)
Prof. Dr.	24	42,11
Doç. Dr.	17	29,82
Dr. Öğr. Üyesi (Yardımcı Doç. Dr.)	16	28,07
Toplam	57	100

Tablo 4 incelendiğinde tez danışmanlarının %42,11’inin Prof. Dr., %29,82’sinin Doç. Dr. ve 28,07’sinin Dr. Öğr. Üyesi (Yardımcı Doç. Dr.) olduğu görülmektedir.

Çevre muhasebesi konulu lisansüstü tez çalışmalarında yararlanılan araştırma yöntemleri Tablo 5’de yer almaktadır.

Tablo 5: Araştırma Yöntemine Göre Çevre Muhasebesi Konulu Lisansüstü Tez Dağılımı

Araştırma Yöntemi	N	Yüzde (%)
Anket/Mülakat	27	45,76
Uygulama	16	27,12
Analiz/Vaka Analizi	9	15,26
Tarama	7	11,86
Toplam	59	100

Tablo 5’e göre, lisansüstü tez çalışmalarında 4 farklı araştırma yöntemi kullanılmıştır. Bunlar anket, uygulama, analiz ve taramadır. Bazı çalışmalarda birden fazla araştırma yöntemi tercih edilmiş bu nedenle toplam sayı 59 olmuştur. Anket yönteminin tercih edilme yüzdesi %45,76’dır. Uygulama yöntemi %27,12

ile ikinci sırada yer alırken analiz yöntemi % 15,26 ile üçüncü sırada yer almakta ve tarama yöntemi % 11,86 ile son sırada yer almaktadır.

Çevre muhasebesi konusunda yazılan lisansüstü tezlerde yer alan anahtar kelimeler Tablo 6’da yer almaktadır.

Tablo 6: Çevre Muhasebesi Konusundaki Lisansüstü Tezlerde Yer Alan Anahtar Kelimeler

Anahtar Kelimeler	N	Anahtar Kelimeler	N
Çevre Muhasebesi	40	İşletmelerin Çevre Algısı	2
Çevresel Maliyetler	18	KOBİ	2
Çevre	17	Maliyet Unsurları/Maliyet	2
Çevresel Raporlama	11	Muhasebe Bilgi Sistemi	2
Çevresel Sorunlar/ Çevre Sorunları	10	Muhasebe Standartları	2
Çevresel Denetim	8	Sürdürülebilir Kalkınma Modeli	2
Muhasebe	4	Atık Maliyeti Azaltma	1
Sosyal Sorumluluk	3	Atık Yönetimi Muhasebesi	1
TMS/TFRS	3	Avrupa Birliği Çevre Direktifleri	1
Kurumsal Sosyal Sorumluluk	3	Avrupa Birliği Emisyon Ticaret Planı	1
Çevre Kirliliği	3	Belediye	1
Sürdürülebilirlik	3	BİST 100 Endeksi	1
Çevre Dostu Mamul	2	Burdur	1
Çevre Etki Değerlendirmesi	2	Bütçe Sistemleri	1
Çevresel Davranışlar	2	Çevre Bilinci	1
Çevresel Duyarlılık	2	Çevre Ekonomisi	1
Çevre Koruma	1	Kağıt Atık	1
Çevre Muhasebesi ile TMS/TFRS ilişkisi	1	Karbon Muhasebesi	1
Çevre Standartları	1	Karbon Ticareti	1
Çevre Yönetim Sistemi	1	Kişisel Değer	1
Çevresel Açıklama	1	Konaklama ve Otel İşletmeleri	1
Çevresel Dışsallıklar	1	Korelasyon Analizi	1
Çevresel Etki Değerleme	1	Kurumsal Yönetim	1
Çevresel Farkındalık	1	Küresel ısınma	1
Çevresel Gelirler	1	Malzeme Akış Maliyet Muhasebesi	1
Çevresel Harcamalar	1	Mermer İşletmeleri	1
Çevresel Maliyet Yönetimi	1	Muhasebe İşlemleri	1
Çevresel Performans	1	Muhasebe Meslek Mensupları	1
Çevresel Politika ve Yaklaşımlar	1	Muhasebe Teorisi	1
Çevresel Risk	1	Muhasebe Uygulamaları	1
Çevresel Yönetim Muhasebesi	1	Organize Sanayi Bölgeleri	1
Çevreye Duyarlı İşletmecilik	1	Otel İşletmesi	1
Değer	1	Rekabet Stratejisi	1
Denetim	1	Sera Gazı	1
Dışsallıklar	1	Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler	1
Emisyon	1	Strateji	1
Enerji	1	Sürdürülebilirlik Raporu	1
Faktör Analizi	1	Termik Santral	1
Fayda-Maliyet Analizi	1	Trabzon Alt Bölgesi	1
Fosil Yakıtlar	1	TRC3 Bölgesi	1
Gelişmekte Olan Ülkeler	1	Turizm	1
Geri Dönüşüm	1	Ulusal Kültürel Değerler	1
İçerik Analizi	1	Üretim İşletmeleri	1
Yenilenebilir Enerji	1	Yeşil Muhasebe	1
Yeşil Bütçe	1	Yıllık Faaliyet Raporları	2
Yeşil Hastane	1		

Tablo 6’da yer alan bilgiler incelendiğinde en fazla “çevre muhasebesi” kelimesinin anahtar kelime olarak kullanıldığı görülmektedir. Çevre muhasebesini; çevresel maliyetler, çevre, çevresel raporlama, çevresel sorunlar, çevresel denetim takip etmiştir. 68 farklı kelime ise sadece 1 lisansüstü tezde anahtar kelime olarak kullanılmıştır. YÖK Tez Merkezi’nde “yeşil muhasebe” terimi ile yapılan arama 3 adet yüksek lisans tezine

ulaşmış olmasına rağmen sadece 1 tanesinde anahtar kelime olarak “yeşil muhasebe” kelimesini kullandığı tespit edilmiştir. Diğer 2 yüksek lisans tezinde çevre muhasebesi ya da karbon muhasebesi anahtar kelimedir.

Tez başlıkları ile ilişkilendirilen kavramlar Tablo 7’de yer almaktadır.

Tablo 7 Lisansüstü Tezlerin Başlıklarında İlişkilendirilen Kavramlar

İlişkilendirilen Kavram	Sayı
Sosyal Sorumluluk	3
TMS/TFRS	3
Sürdürülebilirlik	3
Kurumsal Sosyal Sorumluluk	2
Çevresel Risk	1
Kurumsal Yönetim	1

Lisansüstü tezlerin ilişkilendirildiği diğer kavramlar incelendiğinde sosyal sorumluluk, TMS/TFRS ve sürdürülebilirlik kavramlarının daha çok ilişkilendirildiği tespit edilmiştir. İşletmelerin uluslararası raporlama standartlarının uygulamaya girmesiyle birlikte son yıllarda oldukça fazla araştırılan konular içerisinde yer alması çevre açısından da önemini araştırılmasını sağlamaktadır. Diğer ilişkilendirilen kavramlar; kurumsal sosyal sorumluluk, çevresel risk, kurumsal yönetimidir. Bir diğer dikkat çeken nokta ise, genel olarak tüm tezlerin ana çıkış noktasında çevre bilincinin yer almasıdır.

Tablo 8’de tez çalışmalarının uygulama alanları bulunmaktadır.

Tablo 8 Lisansüstü Tez Çalışmalarının Uygulanma Alanları

Uygulama Alanı	Sayı
Fabrika	13
Organize Sanayi Bölgesi/Sanayi İşletmesi	10
Teorik Uygulama	6
Konaklama Sektörü	5
Diğer	5
Muhasebe Meslek Mensupları	4
Belirli bir bölge	3
Belediye	2
Endeks /Faaliyet Raporları	2
Öğrenci	1
Holding	1
AB Ülkeleri	1
Savunma Sanayi	1
KOBİ	1
Termik Santral	1
Hastane	1
Toplam	57

Lisansüstü tezlerin araştırma yöntemine göre uyguladıkları alanlar incelendiğinde, organize sanayi bölgesinde, belli bir bölgenin seçildiği araştırmalarda, muhasebe meslek mensupları ya da öğrenciler üzerinde yapılan araştırmaların hepsinde anket yönteminin uygulandığı belirlenmiştir. Fabrikalarda yapılan araştırmaların bir kısmının uygulama, bir kısmının anket ve 1 tanesinin fayda- maliyet analizi şeklinde gerçekleştiği görülmüştür. Konaklama sektöründe yapılan araştırmalarda da anket ya da uygulama yöntemi tercih edilmiştir. AB ülkeleri ile yapılan kıyaslamada ise tarama ve karşılaştırma yöntemleri kullanılmıştır. Uygulama alanı belediye ya da holding olan çalışmalarda araştırma tekniği olarak uygulama tercih edilmiştir.

SONUÇ

Çevre kirliliğinin neden olduğu etkilerin her geçen gün artış göstermesi nedeniyle işletmeler, çeşitli önlemler almaya başlamıştır. Bu önlemlerin bir kısmı yasal zorunluluklar nedeniyle bir kısmı da sosyal sorumluluklarını yerine getirme çabalarından ortaya çıkmaktadır. Gelecekte sağlıklı bir çevrede yaşayabilmek adına daha fazla çaba gösterileceği tahmin edilmektedir. Bu nedenle çevre, çevresel etkiler, çevre bilinci, sürdürülebilirlik, sosyal sorumluluk, çevresel risk gibi birçok kavram gelecekte de sıklıkla literatürde yerini alacaktır. Çevresel maliyetler, çevresel etkilerin ölçülmesi, muhasebeleştirme, çevre raporlarını oluşturma,

çevresel sorumluluk gibi kavramları içerisinde bulunduran çevre muhasebesi kavramından birçok bilgi kullanıcısı yararlanacaktır.

Bu çalışma ile literatürde daha çok yer alması beklenen çevre muhasebesi kavramının araştırmacılara kaynak oluşması amaçlanmış ve içerik analizi gerçekleştirilmiştir. Yüksek Öğretim Kurumu ulusal tez merkezinde arama terimi olarak taratılmıştır. Tarama sonucunda 16 Doktora, 47 yüksek lisans tezine ulaşılmış ancak 3 doktora ve 3 yüksek lisans tezi erişime kapalı olduğu için örneklem dışında bırakılmıştır. Toplamda 57 lisansüstü tez incelenmiştir. Türkiye'deki 33 farklı üniversitede lisansüstü tez konusu olarak çevre muhasebesi kullanılmıştır. Belirli bir bölgede yığılım göstermemesi çevre konusunun her bölgeyi etkileyen bir unsur olduğunu göstermektedir. 1995-2021 yılları arasındaki dağılıma bakıldığında 2018 yılında 7, 2015 ve 2019 yıllarında 6, 2010, 2011, 2020 yıllarında 5, 2009 yılında 4 ve 2012, 2016, 2017 yıllarında 3 lisansüstü teze ulaşılmıştır. 1 lisansüstü tez çalışmasının yapıldığı yıllar ise; 2013, 2014 ve 2021'dir. Çevreye verilen önemin son yıllarda artmasından dolayı çevre muhasebesi konusunun daha fazla çalışıldığı söylenebilir. Kadınlar erkeklere göre daha fazla bu konu ile ilgili çalışma yapmıştır. Tez danışmanlarının unvanları incelendiğinde %42,11 ile profesör, %29,82 ile doçent ve %28,07 ile doktor öğretim üyesi oldukları tespit edilmiştir. Lisansüstü tezlerde en çok anket yöntemi (%45,76) kullanılmıştır. Daha sonra %27,12 ile uygulama yöntemi tercih edilmiştir. Analiz yöntemi %15,26 tarama yöntemi ise %11,86 oranındadır. Lisansüstü tezlerin anahtar kelimelerinde en çok "çevre muhasebesi" daha sonra "çevresel maliyetler", "çevre" ve "çevresel raporlama" ilk sıralardadır. Toplamda 93 farklı anahtar kelime tespit edilmiştir. Lisansüstü tez başlıklarında ilişkilendirilen kavramlarda "sosyal sorumluluk" ve "TMS/TFRS", sürdürülebilirlik 3'er kez, kurumsal sosyal sorumluluk 2 kez, çevresel risk, kurumsal yönetim ise 1'er kez kullanılmıştır. Uygulama alanları incelendiğinde fabrikaların daha çok tercih edildiği görülmektedir.

Çevre muhasebesi konusunun çevreye etkilerinin fazla olduğu sektörlerde yoğunluk kazanmış olması beklenen bir sonuçtur. Böylece işletmelerin çevre adına neler yaptığı ortaya konulmuş ve gelecekte neler yapılması gerektiğine dair öneriler ortaya atılmıştır. Sektör bazında incelemelerde üniversite öğrencilerinin çevre muhasebesi hakkındaki düşüncelerinin araştırıldığı ancak üniversite bünyesinde neler yapıldığı ya da yapılacağını içeren bir lisansüstü tez çalışmasına rastlanmamıştır. Üniversitelerin atık yönetimi, elektrik tasarrufu, su tasarrufu, iklim değişikliğine yönelik tedbirler, yeşil kampüs gibi birçok alanda çalışmaları bulunmaktadır. Bu çalışmaların oluşturduğu maliyetler ve üniversitelere olan etkileri ayrı bir çalışma konusu olarak değerlendirilebilir. Ayrıca bu çalışmanın kısıtlarından birisi olan lisansüstü tezlerin değerlendirilmiş olması nedeniyle makale, tebliğ, kitap, kitap bölümü gibi akademik çalışmalar incelenmemiştir. Çalışma kısıtları değiştirilerek farklı çalışmalar yapılabilir böylece kıyaslamaya da gidilebilir. Çalışma yöntemi olarak tercih edilen içerik analizi yerine farklı araştırma yöntemleri kullanılabilir.

KAYNAKÇA

- Alagöz, Ali ve Yılmaz, Baki, (2001) “Çevre Muhasebesi ve Çevresel Maliyetler”, Selçuk Üniversitesi İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi, 1 (2), s. 147-158.
- Avrupa Çevre Ajansı (AÇA), (2020) “Avrupa’da Sıfır Kirliliğe Doğru”, ISBN: 978-92-9480-343-6, Kopenhag.
- Çalık, Metin, (2019) “Paydaşlar Açısından Çevresel Yönetim Muhasebesi Bilgi Dinamikleri”, İşletme ve Ekonomi Yazıları, Bölüm 2, Ekin Yayınevi, Bursa.
- Çilingir, Ayşegül, (2017) “İletişim Alanında İçerik Analizi Yöntemi Kullanılarak Yapılan Yüksek Lisans ve Doktora Tezleri Üzerine Bir İnceleme”, Erciyes İletişim Dergisi Akademia, 5 (1), s. 148-160.
- DW, <https://www.dw.com/tr> Erişim Tarihi:11.10.2021.
- Dalkılıç, Ali Fatih, (2015) “Sosyal Sorumluluğa Genel Bakış: Yeşil Muhasebe ve Etik”, TÜRMÖB Yayınları-480, Ankara, ISBN: 978-605-4880-22-5, s. 69-101.
- Doğan, Özlem ve Altınkaynak, Fırat, (2019) “Muhasebe ve Finans Alanında Yazılmış Lisansüstü Tezlere Yönelik Bir İçerik Analizi”, İşletme Bilimi Dergisi (JOBS), 7 (1), s. 131-150.
- Gavilanes, JAQ ve Basurto, CAM, (2015) “Analysis of Environmental Accounting Publications Published in the Period 2010-2015”, Revista Publicando, 2 (5), s. 131-142.
- Güney, Cengiz, (2015) “Kurumsal Sosyal Sorumluluk Bağlamında Çevresel Faaliyet Raporlaması: BİST 100 Endeksinde Yer Alan Şirketler Üzerinde Bir İçerik Analizi”, Sakarya Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, doktora tezi.
- Hallinger, Philip, (2013) “A Conceptual Framework for Systematic Reviews of Research in Educational Leadership and Management”, Journal of Educational Administration, 51(2), 126-149.
- Hiçyorulmaz, Ela, (2015) “Çevre Muhasebesi ve Çimento Fabrikalarının Çevre Muhasebesine Olan Duyarlılığı: Çorum Votorantim Çimento Fabrikası Uygulaması”, Hitit Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi.
- Kamu Gözetimi Kurumu, www.kgk.gov.tr, Erişim Tarihi: 26.11.2021
- Koçak, Abdullah ve Özgür, Arun, (2006) “İçerik Analizi Çalışmalarında Örneklem Sorunu”. Selçuk İletişim Dergisi, 4 (3), s. 21-28.
- Korukoğlu, Ayşen, (2011) “İşletmelerde Çevre Muhasebesi: İzmir İli Uygulaması, Ege Akademik Bakış Dergisi, 11 (1), s. 81-89.
- Özçelik, Funda, (2018) “Çevre Muhasebesi”, Dora Yayınları, Eskişehir, ISBN:978-605-247-071-8
- Standart Kalite, http://www.standartkalite.com/iso14001_tarihcesi.htm , Erişim Tarihi:16.12.2021.
- Süklüm, Nurcan ve Hiçyorulmaz, Ela, (2019) “BİST Sürdürülebilirlik Endeksindeki İşletmelerin Sosyal Sorumluluk ve Çevre Muhasebesi İlişkisi Açısından İncelenmesi: Bir İçerik Analizi”, Business and Management Studies: An International Journal, 7 (4), s. 1806-1824.
- Süklüm, Nurcan, (2019) “Yeşil Muhasebe’nin İşletme Lisans Eğitimi Müfredatı İçerisindeki Durumu”, Sosyal Bilimler ve Eğitim Dergisi, 2 (1), s. 162-172.
- Şentürk, Fatih ve Fındık, Hakkı, (2015) “Türkiye’deki Akademik Dergilerde Çevre Muhasebesi Alanında 2006-2014 Yılları Arasında Yayımlanmış Bilimsel Makalelerin İçerik Analizi”, Journal of Accounting, Finance and Auditing Studies, Yalova, 1 (3), s. 173-204.
- Türk Standartları Enstitüsü, <https://tse.org.tr>, Erişim Tarihi: 03.12.2021.
- Uluslan, Hikmet, (2010) “Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartlarının Çevresel Maliyet ve Borçların Muhasebeleştirilmesi ve Raporlanması Açısından İncelenmesi”, Selçuk Üniversitesi Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi, 13 (19), s. 75-99.
- Ülkü, Sema. Yılmaz, Erdal. Fidan, Erol Meral. Zeytin, Mustafa. Gökgöz, Ahmet. (2012) “Muhasebenin Sosyal Yönü”, Dora Basım- Yayım Dağıtım, 1. Baskı, Bursa, ISBN: 978-605-4485-39-0.