

PAPER DETAILS

TITLE: OTEL ISLETMELERİNDE ÇEVRESEL MUHASEBE

AUTHORS: B Esra ASLANERTİK,İsil ÖZGEN

PAGES: 163-179

ORIGINAL PDF URL: <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/53167>

OTEL İŞLETMELERİNDE ÇEVRESEL MUHASEBE

B. Esra ASLANERTİK*, Işıl ÖZGEN**

ÖZET

Günümüzün küresel ve rekabetçi iş dünyasında, faaliyetlerinde sosyal ve çevresel konuları ihmal ederek sadece finansal konulara odaklanan işletmeler, uzun vadede sürdürülebilirliklerini sağlayamazlar. Tüm işletmeler için çevresel performans, önemli bir başarı ölçüsüdür. Bu bağlamda çevresel muhasebe, işletme içi kararlarda bir yönetim muhasebesi aracı olarak kullanılmakta ve çevresel önlemlerin yarattığı fayda ve maliyetleri toplu olarak kayıt etme fırsatı yaratmaktadır. Bu çalışma, çevresel muhasebenin farklı boyutlarına yoğunlaşmakta ve otel işletmeleri açısından önemine dikkat çekmeyi amaçlamaktadır.

Anahtar Sözcükler: *Otel İşletmeleri, Çevre Muhasebesi, Çevresel Yönetim*

ENVIRONMENTAL ACCOUNTING IN HOTEL BUSINESS

ABSTRACT

In today's global and competitive business world, companies cannot survive in the long term and cannot achieve sustainability by only concerning financial issues and ignoring the social and environmental impacts of their activities. Environmental performance is a very important measure of the success for all companies. Due to this, environmental accounting is used as a management accounting tool for internal business decisions and it gives the opportunity to the corporate to record the cost and benefit of environmental measures. This study concentrates on the different dimensions of the environmental accounting and tries to highlight the importance of the concept within the hotel establishments.

Keywords: *Hotel Establishments, Environmental Accounting, Environmental Management*

* Dokuz Eylül Üniversitesi, İşletme Fakültesi, Tınaztepe Kampüsü Buca, İzmir, E-posta: e.karamaras@deu.edu.tr

** Dokuz Eylül Üniversitesi, İşletme Fakültesi, Tınaztepe Kampüsü Buca, İzmir, E-posta: isil.goksu@deu.edu.tr

GİRİŞ

Kısıtlı doğal kaynaklar kavramı ve teknolojinin doğaya vermiş olduğu zararlar, 1980'li yıllarda gelişen çevre bilincinin baskılarıyla ortaya çıkan sürdürülebilir kalkınma anlayışı, diğer bir deyişle çevreye zarar vermeden ekonomik gelişimi sağlama anlayışı, dünyanın çevreye gereken önemi göstermeye başlamasına neden olmuştur. Artan önemi ile birlikte çevre, hem işletme, hem de ülke düzeyinde sürdürülebilir kalkınma için etkin bir araç haline gelmiştir. İşletme düzeyinde sürdürülebilirlikte; kanun ve düzenlemeler, kalite, iç kontrol sistemleri, çevre yönetim sistemleri ile karşılaşılmaktadır. Ülke düzeyinde ise sürdürülebilirliğin Ekonomik, Sosyal, Çevresel olmak üzere üç önemli boyutu bulunmaktadır. Türkiye'nin bu üç boyut açısından son on yılını değerlendirdiğimizde ortaya karamsar bir tablo çıkmaktadır. Ekonomik boyutta ülke kriz ve istikrarsızlıkla karşı karşıya iken, sosyal boyutta ise sosyal sorumluluk anlayışının eksikliği ve haksız rekabet adına gerekli önlemlerin alınmaması ile eğitim sisteminin bu alanda boşluklara sahip olması yer almaktadır. Bunlara paralel olarak çevresel boyutta altyapıdaki eksiklikler ve doğal kaynakların bilinçsiz tüketimi söz konusudur. Tüm bu olumsuzluklara rağmen son yıllarda bireylerin çevreye olan bakış açılarında önemli değişimler gerçekleşmiştir. Bireyler öncesinde, işletmelere sadece ihtiyaç odaklı yaklaşıırken, zamanla gelişen sosyal sorumluluk anlayışı ile, işletmelerden çevreye olan duyarlılıklarını da ortaya koymalarını beklemektedirler.

Bu çalışmanın amacı; temel çekiciliği çevre olan turizm işletmelerinin muhasebe sistemleri içerisine çevre boyutunun entegre edilmesi için kavramsal bir yaklaşım getirmektir. Bu yaklaşım sayesinde yöneticiler çevre ile ilgili yapmış oldukları harcamaları, bu harcamaların ayrı olarak izlemesinin getirileri üzerinde geniş bir bakış açısına sahip olabilecek ve çevre ile ilgili kararlar almada etkinlik artabilecektir. Çevresel muhasebe olarak adlandırılan bu alanda, işletmeler çevre ile ilgili yapmış oldukları tüm faaliyetleri muhasebe sistemi içerisinde raporlamaktadır.

Turizm endüstrisinin en büyük sermayesini çevre oluşturmaktadır. Bu bağlamda çevre koruma faaliyetlerine turizm işletmelerinin gereken özeni göstermeleri aslında bir anlamda kendi geleceklerine yatırım yapmalarıdır. Otel işletmeleri diğer turizm işletmeleri içerisinde gerek sabit sermaye yatırımları ve gerekse bu işletmeler içerisinde çevresel çekiciliklerin daha büyük bir öneme sahip olması nedeni ile çevresel muhasebe uygulamalarının öncelikli olarak yapılması gereken işletmelerdir.

Otel İşletmelerinin Yarattığı Çevresel Etkiler

Birçok gelişmiş ve gelişmekte olan ülkede kitle turizminin yaygınlaşması ile turistik yerlerde otel işletmelerinin özellikle de büyük ölçekli otel işletmelerinin sayısı artmaya başlamıştır. Bu durumun olumlu çevresel etkileri, turizm aktiviteleri geliştikçe olumsuz bir hal almaktadır (Canyurt, 1998). Çevresel etkilerin bir kısmı doğrudan doğruya otel işletmelerinden bir kısmı da dolaylı olarak bu işletmelerin varlığından kaynaklanmaktadır.

Otel işletmelerinin yatırım aşamasından işletme aşamasına kadar olan olumlu çevresel etkileri öncelikle sosyal ve ekonomik çevre üzerinedir. İşletmenin planlama aşamasında görev alan kişiler, inşaat aşamasında çalışanlar, tedarikçiler için bir otel işletmesi iş imkanları sağlar. Kuruluş ve işletme aşamalarında otel işletmeleri genellikle işgücünü yerel halktan, gıda malzemelerini ise hem ulaşım masraflarını azaltmak hem de zamandan tasarruf edebilmek için yerel tedarikçilerden temin eder, bu durum da pek çok kişiye istihdam olanağı yaratır. Otele gelen müşterilerin otelin bulunduğu bölgede yaptığı harcamalar (yiyecek-içecek, eğlence, hediye eşya, turlar, araba-kiralama) da yine birer gelir ve istihdam kaynağıdır. Turistlerin gittikleri yerlerden birtakım beklentileri bulunmaktadır. Bu beklentiler, temiz bir çevre, korunmuş doğal ve tarihi güzellikler, güvenlik, sağlık hizmetleri, iletişim, tele-komünikasyon kolaylıkları, ulaşım kolaylıkları ve diğer altyapı hizmetleridir.

Bu beklentiler, turistik bölgelere yapılan yatırımları arttırıcı bir rol oynamakta hem turistlerin hem de yerel halkın bu yatırımlardan yararlanmasını, o bölgede turizm faaliyeti olmaması durumunda korunulup bakılmayacak olan doğal ve tarihi güzelliklerin sahiplenilmesini sağlar.

Turizmin sağladığı sosyal ve ekonomik faydaların bir bedeli bulunmaktadır (Usta, 2001). Bu bedeli hem doğa hem de sosyal ve ekonomik faydalardan yararlanan bireyler ödemektedir. Turizm faaliyetlerinin odağında otel işletmeleri bulunmaktadır. Bu nedenle otel işletmelerinin çevre tahribatındaki rolü önemlidir.

Otel işletmelerinin çevre tahribatına doğrudan ve dolaylı etkileri şu şekildedir:

- Verimli tarım topraklarının arsaya dönüşmesi(Kumbur vd,1998) ve bu topraklara inşa edilen otellerin tarım topraklarının azalmasına neden olması(Tanık, 1998),
- Otel inşaatlarından çıkan moloz vb. inşaat atıklarının bölgenin jeolojik özelliğini değiştirmesi,

B. Esra Aslanertik ve Işıl Özgen

- Otele ulaşım için yol açılması, kazı ve dolgularla yol güzergahında bulunan flora ve faunanın yok edilmesi,
- Kıyılarda yoğunlaşan otellerin kanalizasyon sisteminin olmadığı yerlerde lağım sularını ve atıklarını arıtmadan denize deşarj etmesi [Denizlerde atıksular nedeni ile yosun oluşumunda artışlar yaşanmaktadır (Demircioğlu, 1997)],
- Otel atık sularının toprağa sızması ve yeraltı sularının kirlenmesi,
- Bahçe sulama, havuz doldurma gibi artezyenlerden aşırı su çekimi ile yeraltı su kaynaklarının azalması,
- Otele turist ve malzeme getiren araçların yaydığı egzoz gazları ile havanın kirlenmesi,
- Kıyı yapılaşması ile bazı canlı türlerinin üreme ortamlarının yok olması,
- Elektrik, telefon gibi iletişim hatlarının yarattığı görsel kirlilik,
- Reklam, ilan panoları gibi yönlendirme levhalarının yarattığı görsel kirlilik,
- Otele gelen araçlar ve otel çevresinde yapılan yürüyüşler nedeniyle toprağın sıkışması ve erozyona sebebiyet vermesi,
- Yapılaşma, yol inşaatları, enerji hatları için ağaçların kesimi,
- Otele gelen kişilerin ziyaret ettikleri tarihi yerlerin gürültü, titreşim, ısı değişimi, kirlilik gibi nedenlerle aşınmaya uğraması,
- Otellerde kalan turistlerin hem otelde hem de otel dışında çevreye attıkları atıklar,
- Kemirici hayvanlarla mücadele için aşırı miktarlarda ilaç kullanımı,
- Bahçe düzenlemesi için gübre ve vb. tarım ilaçlarının kullanımında aşırıya kaçılması ve toprak kirliliği oluşumu,
- Ekosisteme yapay endüstriyel yapıların getirilmesi,
- Otellerde kullanılan ısıtma ve soğutma sistemlerinden yayılan emisyon gazlarının havayı kirletmesi,
- Otellerdeki eğlence faaliyetlerinin gürültü kirliliği yaratması.

Otel işletmelerinin belirtilen konulardan dolayı ve uzun vadede faaliyetlerine devam edebilmeleri için, doğal çevreye olan olumsuz etkileri azaltılmalı ve bu bağlamda çevresel yönetimin yaşamsal bir öneme sahip olduğu gözardı edilmemelidir.

Türkiye’de Çevre Yönetim Sistemi

Bireylerin çevre duyarlılığı konusunu dikkate almaları işletmelerin iş süreçlerinde çevre ile ilgili düzenlemeler yapmalarına neden olmuştur. 97/5 Sayılı İhracata yönelik devlet yardımları kapsamında çevre

Otel İşletmelerinde Çevresel Muhasebe

maliyetlerinin desteklenmesi hakkındaki tebliğ ile de, Türkiye’de ticari ve sınai faaliyette bulunan veya yazılım sektöründe faaliyet gösteren şirketlerin, ISO 9000 serisi kalite güvence sistemi ve ISO 14000 çevre yönetim sistemi belgeleri, CE işareti ve uluslararası nitelikteki diğer kalite ve çevre belgelerini alma masraflarının belli bir bölümü (sadece belgelendirme masrafları, belge başına %50 oranında ve en fazla 50.000 (ellibin) ABD Dolarına kadar) karşılanmaktadır (DTM, 2006).

1996 yılında Türkiye’de toplam 6 firma (ISO, 2006) ISO 14001 belgesine sahip iken 2005 yılı ISO Aralık ayı verilerine göre bu rakam 153 kat artarak 918’e çıkmıştır (ISO, 2006). ISO 14001 belgesine sahip otel sayısı ile ilgili herhangi bir veri bulunmamaktadır. Ancak Hotel Guide internet sitesine kayıtlı 1400 otelin web-sitelerine girilerek, Kalder’in kalite belgeleri listesinde (Kalder, 2006) bulunan 5151 adet işletmenin taranması ve belgelendirme kuruluşlarının referans listelerinden edinilen bilgiler sonucunda 15 adet ISO 14001 belgesine, 41 adet de ISO 9001 belgesine sahip otel tespit edilmiştir. Uluslararası çevre ve kalite belgeleri haricinde Kültür ve Turizm Bakanlığı Çevre Dostu İşletme belgesine sahip 32 işletme bulunmaktadır. Türkiye’de 2006 yılı Kültür ve Turizm Bakanlığı verilerine göre işletme belgesine sahip 2475 adet, yatırım belgesine sahip 869 adet otel işletmesi bulunmaktadır (TURSAB, 2007). Toplam 2475 adet işletme belgeli otelden 87 adedi kalite güvence, çevre yönetimi belgesine ve Bakanlık Çevre Dostu İşletme Belgesine sahiptir.

ISO 14000 Çevre Yönetim Sistemi çerçevesinde bir işletmenin oluşturacağı çevre politikasının içereceği temel nitelikler şu şekildedir:

- Faaliyet, ürün ve hizmetlerin, mahiyet, ölçek ve çevre etkilerine uygunluğu belirlenmiş olmalıdır.
- Sürekli gelişme ve kirlenmenin önlenmesine dair taahhütleri içermelidir.
- İşletmenin, yürürlükte bulunan çevre ile ilgili mevzuat ve idari düzenlemelere ve tabi olduğu diğer şartlara uyacağına dair taahhütleri kapsamalıdır.
- Çevre, amaç ve hedeflerinin tespiti ve gözden geçirilmesi için bir çerçeve görevi görebilmelidir.
- Belgeye bağlanması, uygulanması, idame ettirilmesi ve bütün çalışanlara duyurulması eksiksiz gerçekleştirilmelidir.
- Kamuoyunun incelemesine açık tutulmalıdır.

Çevre yönetim sistemlerinin geliştirilmesi ve uygulanması kısa dönemde işletmelerde ek maliyetlere neden olmakla birlikte, uzun dönem düşünüldüğünde işletmelerin maliyetlerini düşürmede ve karlarını

artırmada ve işletmelerin rekabet avantajı kazanmalarında önemli fırsatlar sağlamaktadır.

Çevresel Yönetim ve Otel İşletmeleri

1980'li yıllardan itibaren başlayan çevre hareketi ile doğal kaynakların sınırsız olmadığı bu kaynakların aşırı tüketiminin önüne geçilmez ise çevresel felaketlerin boyutlarının neler olacağının pek çok bilim adamı tarafından ortaya konulması, hükümetlerin aldığı çevre korumaya dayalı yaptırımlar tek tek her sektörde faaliyet gösteren işletmeleri önlem almaya itmiştir (Chan ve Wong, 2006). Kimi işletme çevre koruma faaliyetlerine yasal zorunluluklar nedeni ile, kimi rekabet avantajı yaratmak ve uluslararası piyasalara girebilmek, kimi de gerçekten doğal kaynakları verimli kullanmanın önemini kavrayıp çevre korumayı ve çevre dostu üretim yapmayı bir felsefe olarak benimsediği için çevresel yönetim sistemlerini uygulamaya başlamıştır. Bu işletmeler; üretim sonucu ortaya çıkan katı atıkları, kirli suları, emisyonları filtreleme işleminden geçirip, atıkları geri dönüştürmek veya yeniden kullanmak konusunda hassas davranmış, üretimde çevre dostu temiz teknolojiler kullanmaya özen göstermişlerdir (Nemli, 2001).

Bir çevre yönetim sistemi, işletmenin sahip olması gereken çevresel sorumlulukların yönetimi için, işletmenin yapmış olduğu tüm faaliyetlerde çevrenin etkin ve bu faaliyetlere entegre olmuş bir şekilde yapılandırılmasıdır. Çevre Yönetim Sistemleri, devamlı surette geliştirilen çevresel performansın ve kanunlara/tüzüklere uygunluğun sağlanması oluşumunu tanımlayan standartlara dayanmaktadır. Çevre ile ilgili olarak uluslararası platformda kabul gören ISO 14001, BS 7750, EMAS gibi yönetim sistemleri bulunmaktadır. Dünya çapında en fazla kabul gören Çevre Yönetim sistemi olan ISO 14001, Uluslararası Standartlar Örgütü olan ISO tarafından geliştirilmiş ve 1996 yılında yayınlanmış, en son halini 2005 yılı Nisan ayında almıştır.

ISO 14001 Çevre Yönetim Sistemi ile amaç;

- Atık ve israf yönetimi ile ilgili belirsizliğin ve tutarsızlığın giderilmesi ve bu alanlarda maliyetin düşürülmesi,
- Uluslararası ticaret engellerini aşma konusunda rekabet avantajının sağlanması,
- İşletmelerin yasal gerekliliklere uygunluğunu kabul ettirmesine yardımcı olma,
- Devlet, kamuoyu ve müşteri nezdinde gelişen bir şirket imajı yaratma,

Otel İşletmelerinde Çevresel Muhasebe

- İşletme çevre performansının sürekli olarak gelişiminin sağlanmasıdır.

Çevre Yönetimini geleneksel yönetim biçiminden ayıran birtakım özellikler bulunmaktadır. Bu özellikler Tablo 1’de otel işletmelerine göre uyarlanmıştır.

Otel işletmelerinde çevresel yönetimi genel olarak beş başlık altında toplamak mümkündür:

1. Satın almada çevreye duyarlılık
2. Atık minimizasyonu ve geri kazanım
3. Personelin ve konukların çevre duyarlılığı
4. Sosyal sorumluluk
5. Bilgi paylaşımı

Hizmet sunan işletmeler olarak otel işletmelerinin yapısı, üretim işletmelerinden farklılık göstermektedir. Hizmet her ne kadar soyut bir kavram olarak belirtilse de içerisinde somut birtakım girdileri barındırmaktadır. Bu girdiler gerek müşteriler ve gerekse personel için alınan her türlü materyali kapsar. Bu bağlamda satınalma faaliyetleri ve tedarikçilerle olan ilişkiler ön plana çıkmaktadır. Satınalma şartnamelerinde alınan ürünlerin çevre dostu olup olmadığı, ekonomik ömrü dolduktan sonra geri dönüşüm durumu, tedarikçi firmanın ambalajları geri alıp almaması gibi koşullar dikkate alınmaktadır. Satın alınan ürünlerin kullanımı sonrasında çıkan ve tedarikçi firmalar tarafından alınamayacak nitelikte olan atıklar, ve bunların geri kazanımı önemli olan bir diğer noktadır. Personele belirli aralıklarla plastik, cam, kağıt vb. atıkların kaynağında ayrıştırılmasının önemi, su ve enerji tasarrufu ile ilgili yapılması gerekenler gibi çevre eğitimlerinin verilmesi gerekmektedir.

Otelin çevre programlarının konuklara duyurulması, otel içi tanıtım gezileri ile çevreci faaliyetlerin anlatılması ve böylelikle konukların da bilgilendirilmesi, otel dışında çevre ile ilgili organizasyonlara, konferanslara katılım, sponsorluk, ilköğretim kurumlarında çevre konuları ile ilgili bilgi verme sosyal sorumluluk kapsamında ele alınan konulardır. Var olan, tecrübelerle elde edilen bilginin paylaşımı, araştırmacılara istendiği takdirde bu bilgileri verme, otelin koşullar el verdiği durumlarda çevre ile ilgili araştırmalarda bir laboratuvar gibi kullanılmasını sağlama (örn; İber Otel Sarıgerme Park Resort’un Stuttgart Üniversitesi Biyogaz projesine ev sahipliği yapması) bir otel işletmesi çevre yönetim sisteminin temel konularıdır. Belirtilen konuların hepsinin bir maliyeti bulunmaktadır. Bu maliyetlerin muhasebe sistemi içinde ayrı başlıklar halinde konulması işletme yöneticilerinin karar vermesini kolaylaştıracak gibi çevre maliyetlerinin de düzenli bir şekilde incelenmesini sağlayacaktır.

Tablo 1: Çevreye Duyarlı Yönetimi Geleneksel Yönetim Biçiminden Ayıran Özellikler ve Otel İşletmelerine Uyarlanması

ÇEVREYE DUYARLI YÖNETİM	GELENEKSEL YÖNETİM	OTEL İŞLETMELERİNDE ÇEVRESEL YÖNETİM
Amaçlar - Sürdürülebilirlik ve yaşam kalitesi - Ortakların refahı	Amaçlar - Ekonomik büyüme ve kâr - Ortaklara sağlanan getiri	Amaçlar Personel ve konuklar üzerinde çevresel sorumluluk bilincinin yaratılması ve çevreyi koruma uygulamalarına katılımlarının sağlanması
Ürünler Çevre için tasarlanmış çevre dostu ürünler	Ürünler - Fonksiyon, stil ve fiyat için tasarlanmış ürünler - Gereksiz atık yaratan paketleme	Hizmetler - Otel içi geri kazanım faaliyetleri - Otel içi ve dışı çevre önemi ile ilgili bilgilendirme - Tedarikçilerin çevre duyarlılığının geliştirilmesi - Çevre derneklerine sponsorluk
Organizasyon - Hiyerarşik olmayan yapı - Katılımcı karar verme - Karar vermede merkezkaçılık	Organizasyon - Hiyerarşik yapı - Yukarıdan aşağıya karar verme - Karar vermede merkezîyetçilik	Organizasyon - Hiyerarşik olmayan yapı - Katılımcı karar verme - Çevresel hedeflerin sürekli kontrolü ve gelişiminin sağlanmasına odaklanma
Çevre - Doğayla uyum içinde olma - Doğal kaynakların sınırsız olmadığına farkına varılması - Kirlilik ve atıkların yönetilmesi ve minimize edilmesi	Çevre - Çevreye hakim olma - Çevrenin bir kaynak olarak yönetilmesi - Kirlilik ve atıkların dışsalıklar olarak değerlendirilmesi	Çevre - Doğa ile uyum - Atık minimizasyonu ve değerlendirme faaliyetleri
İşletme fonksiyonları: - Pazarlama tüketici eğitimi için vardır. - Finansman uzun dönemli sürdürülebilir büyümeyi amaçlar. - Muhasebe çevreyle ilgili maliyetler üzerinde yoğunlaşır. - İnsan kaynakları yönetimi, işyerinde sağlık ve güvenliği sağlamaya çalışır.	İşletme fonksiyonları: - Pazarlama tüketimi artırmayı amaçlar. - Finansman kısa dönemde kârı maksimize etmek ister. - Muhasebe geleneksel maliyetler üzerinde yoğunlaşır. - İnsan kaynakları yönetimi işçi verimliliğini artırmayı hedefler.	İşletme Fonksiyonları - Pazarlama konuk eğitimi için vardır. - Finansman uzun dönemli sürdürülebilir büyümeyi amaçlar. - Muhasebe çevreyle ilgili maliyetler üzerinde yoğunlaşır. - İnsan kaynakları yönetimi, çevreye saygılı, sağlıklı çalışma ortamı ve sosyal şartlar sağlamaya çalışır.

Kaynak: Nemli, E. (2001). Çevreye Duyarlı Yönetim Anlayışının Gelişimi. İ.Ü.Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi, No: 23-24 (Ekim 2000-Mart 2001)' den uyarlanmıştır.

Çevresel Muhasebe ve Otel İşletmeleri

İşletmeler çevreyle sürekli etkileşim içerisinde bulunan sistemlerdir ve faaliyetlerini sürdürebilmek için sadece kendi hedef ve çıkarlarını değil, faaliyette bulundukları çevrede yer alan toplumun çıkarlarını da gözetmek durumundadırlar. Bu da ancak sosyal sorumluluk bilincinin gelişmesiyle mümkün olmaktadır. Son yıllarda bu bilincin gelişmesi ve sürdürülebilir kalkınma düşüncesinin yerleşmesiyle birlikte işletmeler sosyal sorumluluk

Otel İşletmelerinde Çevresel Muhasebe

raporları hazırlamaya başlamışlardır. Bu raporlar işletmenin tüm fonksiyonlarının çevre ile olan etkileşimine ışık tutan, işletmedeki tüm uygulamaların yürütülmesinde çevrenin ve sosyal sorumluluk bilincinin önemini vurgulayan, gerek basılı gerekse de internet üzerinden yayınlanan raporlardır. Hazırlanan bu raporların en önemli bölümünün mali raporlama olması, muhasebe ve çevre ilişkisini gündeme getirmektedir. Muhasebe açısından da sosyal sorumluluk kavramı, temel kavramların en önemlisi olup, muhasebenin diğer kavramlarının etkinlik ve anlam kazanabilmesi bu kavrama verilecek öneme bağlı olmaktadır. (Sevilengül, 1996).

Bu çerçevede literatürde değişik yaklaşımlar oluşturulmuş, "Çevre Muhasebesi" veya "Yeşil Muhasebe" gibi kavramlar geliştirilmiştir. Çevre Muhasebesi için yapılan tanımlamalara bakıldığında bu tanımlamaları finansal muhasebe ve yönetim muhasebesi olarak iki farklı açıdan ele alma gereği ortaya çıkmaktadır. Finansal muhasebe çerçevesinde çevre muhasebesi, çevresel etkilerin ölçülmesi, tanımlanması, işletme içi ve işletme dışı çevre faktörlerinin dikkatle ele alınarak bunların finansal raporlama yoluyla muhasebe sistemine entegrasyonu olarak tanımlanmıştır (Gray ve diğ.,1993). Finansal muhasebe bakış açısıyla çevresel muhasebeyi; bir şirketin tüm faaliyetlerinin çevresel olarak sınıflandırılması, envanterinin tutulması, envanterdeki değişimlerin izlenmesi, bu değişimlerin parasal ve/veya fiziksel boyutlarının ortaya konulması ve bunun, şirket bilançosuyla bütünleştirilip şirketin gerçek karlılığının ortaya konulması yönündeki düzenlemeler olarak tanımlamak da mümkündür (Gönel, Atabarut, 2005).Yönetim muhasebesi açısından ise IFAC (1998) tarafından yapılan tanımlamada çevre muhasebesi uygun çevresel muhasebe sistem ve uygulamalarının geliştirilmesi yoluyla çevresel ve ekonomik performansın yönetilmesi olarak ifade edilmektedir. Bu tanım oldukça geniş kapsamlı olup çevresel performans, kontrol maliyetleri, daha temiz teknolojilere yatırım yapma, daha yeşil mamul ve süreçler geliştirme gibi boyutları içermektedir (Özbirecikli, 2000). Tablo 2'de farklı muhasebe türleri açısından çevresel uygulamalar yer almaktadır.

Finansal muhasebe çevresel verileri oluşturmakta, yönetim muhasebesi ise çevresel maliyet ve performanslara ilişkin bu verilerin işlenerek işletme kararlarının verilmesi için kullanılmasını sağlamaktadır. Bu kararlar şu şekilde sıralanabilir(Özbirecikli, 2000);

- Mamul tasarımı
- Süreç tasarımı
- Tesis konumlandırma

B. Esra Aslanertik ve Işıl Özgen

- Satın alma
- Risk yönetimi
- Çevresel uyum stratejileri
- Sermaye yatırımları
- Maliyet kontrolü ve dağıtım
- Mamul karması ve fiyatlandırma
- Atık yönetimi
- Performans ölçümü ve değerlendirme.

Tablo 2: Farklı Muhasebe Türlerine Göre Çevresel Uygulamalar

Finansal Muhasebe	Denetim	Maliyet ve Yönetim Muhasebesi
Çevresel varlıklar, borçlar ve yükümlülükler,	Çevresel hesapların denetlenmesi	Çevresel maliyet ve faydalar
Nakit akımını belirgin bir biçimde etkileyen çevresel riskler	Çevresel uyum denetimi	Çevresel maliyetlerin yönetimi
Etik Yatırımlar (çevresel bilanço: çevreye ilişkin varlık ve yükümlülüklerin raporlanması)		Farklı amaçlar için farklı tür maliyetler (Maliyetlerin değişik amaçlara hizmet edecek şekilde sınıflandırılması)

Kaynak: Aslanertik, B.E. (2004). A Framework for Environmental Accounting Practices within Convergence. MODAV Dergisi Özel Sayısı: 117.

Yukarıda belirtilen kararlar doğrultusunda çevresel maliyetler ve çevresel performans işletmeler açısından yadsınamayacak bir önem kazandığını söylemek mümkündür. Amerika’da çevreye ilişkin düzenlemeler getirmekle amacıyla kurulmuş olan Çevre Koruma Ajansı (Environmental Protection Agency EPA, 1995) tarafından yapılan çalışmada çevresel maliyetleri belirlemenin gerekliliği şu şekilde ifade edilmektedir;

- Çevresel maliyetlerin belirlenmesi sonucunda birçok çevresel maliyet azaltılabilir veya ortadan kaldırılabilir. Çünkü bu maliyetlerin büyük bir kısmı üretim sürecine katma değer sağlamayabilir.
- Çevresel maliyetler direkt olarak izlenemeyip genel üretim giderleri içerisinde kaybolup gidebilir ya da gözardı edilebilir. Bu durum yanlış maliyetlendirmeye yol açabilir.
- Çevresel maliyetlerin en doğru şekilde yönetilmesi sadece işletme çıkarlarının değil tüm toplumun çıkarlarının ve sağlığının korunması anlamına gelmekte ve çevresel performansın artırılmasında önemli bir paya sahip olmaktadır.

Otel İşletmelerinde Çevresel Muhasebe

- Çevresel mamul ve hizmetlerin üretimi müşteri beklentilerinin karşılanması çerçevesinde rekabet avantajı sağlamaktadır.
- Çevresel maliyetlerin ve performansın muhasebeleştirilmesi tüm çevresel yönetim sisteminin faaliyetlerini destekleyecektir ki; bu sistem özellikle ISO 14001 standartlarını uygulayarak uluslararası boyutta faaliyette bulunmaya hazırlanan işletmeler açısından bir gerekliliktir.

Etkin bir yönetim sistemi oluşturulmasında son derece önemli olan çevresel maliyetleri şu şekilde sınıflandırılmaktadır (EPA, 1995);

- **Geleneksel Maliyetler:** daha az atık hammadde, geri dönüşümü olmayan ürünlerin tüketilmesinin azaltılması gibi maliyetleri içermektedir.
- **Potansiyel Olarak Gizli Maliyetler:** hesaplarda direkt olarak izlenemeyen, geçmişteki veya devam etmekte olan faaliyetlerden ötürü oluşan ve yöneticilerden potansiyel olarak gizlenen maliyetlerdir.
- **Şarta Bağlı Maliyetler:** İleride oluşabilme ihtimali olan ve tahmini ya da olası değerleri ile gösterilen maliyetlerdir.
- **İmaj ve İlişki Maliyetleri:** Şirket imajının oluşturulmasına yönelik örneğin yıllık çevresel ve sürdürülebilir kalkınma raporlarının hazırlanma maliyetleridir.

Yukarıda belirtilen bu maliyetlerin alt gruplarında hangi maliyetlerin yer aldığı Tablo 3'te gösterilmektedir.

Günümüzde toplumların çevreye duyarlılığının artmasıyla birlikte çevresel maliyetlerin belirlenmesi ve muhasebe sistemine entegre edilmesi tüm işletmeler açısından kaçınılmaz hale gelmektedir. Turizm işletmelerinin varlık nedeninin doğal çevre olduğu, otel işletmelerinin sabit sermaye yatırımlarının yüksek olması ve yapılan yatırımın farklı bir yere taşınmasının mümkün olmadığı düşünülür ise sürdürülebilir bir gelecek için çevresel muhasebe faaliyetlerinin üstünde öncelikle ve özellikle durulması gerekliliği açıktır.

Son yıllarda sürdürülebilir kalkınma kavramının gündeme gelmesiyle birlikte çevresel yönetim turizm sektörü açısından da giderek önem kazanmaya başlamıştır. Özellikle de turizm sektörünün kalbi olarak nitelendirebileceğimiz otel işletmeleri ve bu işletmelerin faaliyetlerinin çevre faktörü göz önüne alınarak yönetilmesi sektörün uzun vadede devamlılığı için kaçınılmaz olmaktadır. Bireylerin çevreye olan duyarlılığının da giderek artması, otel işletmelerinin çevreye yönelik uygulamalara daha fazla yer vermesi yönünde bir baskı yaratmaktadır (Mensah, 2004). Otel işletmelerinin çevre konusuna bu kadar fazla

B. Esra Aslanertik ve Işıl Özgen

eğilmelerindeki tek etken elbette ki sadece bireylerin çevre bilincinin artması değildir. Şekil 1’de otel işletmelerinin çevreye duyarlı olmasındaki tüm etkenler gösterilmektedir.

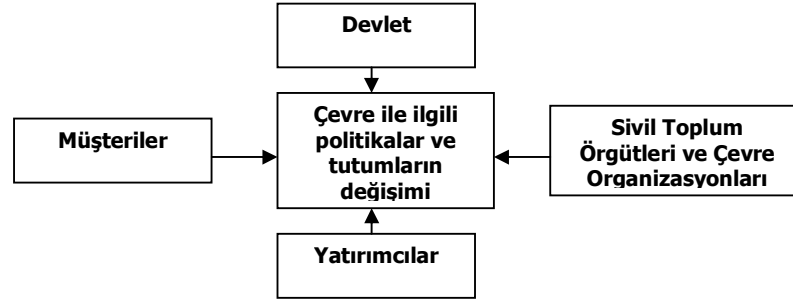
Tablo 3: Çevresel Maliyetlerin Sınıflandırılması

Geleneksel Maliyetler		
• Sermaye ekipmanı • Malzeme • İşgücü	• Tesisat • Dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetler • Binalar	• Hurda değer
Potansiyel Olarak Gizli Maliyetler		
Düzenli Maliyetler • Haberleşme • Raporlama • Kontrol/test • Kalıp çıkarma • Tamir-bakım • Kayıt tutma • Planlama • Kontrol etme • Bitirme • Etiketleme • Hazırlık • Koruyucu Ekipman • Tıbbi Nezaret • Çevresel Sigorta • Finansal Sigorta • Kirililik kontrol • Atık tazminatı • Atık yönetimi • Vergi, resim, harç	Görünen Maliyetler • Alan çalışmaları • Hazırlık giderleri • Ruhsat giderleri • Ar-ge giderleri • Mühendislik giderleri • Tedarik giderleri Görünmeyen Maliyetler • Atık stoğu elden çıkarma • Tesis bakım maliyetleri • Bölgesel araştırma giderleri	İsteğe Bağlı Maliyetler • Eğitim • Kontrol/test • Denetim • Tedarikçi değiştirme • Raporlar (yıllık çevre raporu) • Sigorta • Planlama • Fizibilite çalışmaları • Önleme • Çevre dostu mamulün yeniden tanıtımı • Çevresel çalışmalar • Ar-ge • Bitki ve hayvanların korunması • Sulak alanların korunması • Peyzaj çalışmaları • Diğer çevresel projeler • Çevresel grup ve araştırmacılara finansal destek
Şarta Bağlı Maliyetler		
• Geleceğe uyum maliyetleri • Hata maliyetleri • Gelecekteki emisyonların tazmini	• Onarım maliyetleri • Varlıkların zarar görmesi • Personelin zarar görmesinden kaynaklanan tazminat	• Yasal harcamalar • Doğal kaynak tazminatı • Ekonomik kayıt tazminatı
İmaj ve İlişki Maliyetleri		
• Şirket imajı • Müşterilerle ilişkiler • Yatırımcılarla ilişkiler • Sigortacılarla ilişkiler	• Profesyonel kadro ile ilişkiler • İşgörenlerle ilişkiler • Arz kaynakları ile ilişkiler	• Borç verenlerle ilişkiler • Çevresel birliklerle ilişkiler • Düzenleyici birimlerle ilişkiler

Kaynak: Özbirecikli, M. (2000). Çevre Muhasebesi Kavramı ve Yönetsel Kararlara Katkıları. MUFAD Dergisi, Temmuz: 15-21.

Otel İşletmelerinde Çevresel Muhasebe

Amerika'da International Hotels Environment Initiative (IHEI) ve Accor tarafından yapılan bir araştırmada otel müşterilerinin %90'ının çevresine önem veren bir otelde kalmayı tercih ettikleri saptanmıştır. Ayrıca turistlerin de son yıllarda yüksek kalitede fiziksel ve kültürel çevre beklentilerinin arttığı gözlemlenmektedir. Ancak, şekilden de görüldüğü üzere, bireyler olduğu kadar devletin getirmiş olduğu yasal düzenlemeler, yatırımcılar ve rakipler de çevre faktörünün gündeme gelmesinde son derece önemli olmaktadır.



Şekil 1: Otellerin Çevreye Duyarlı Olmasındaki Etkenler

Kaynak: Mensah, I. (2004). Environmental Management Practices in U.S. Hotels, http://www.hotelonline.com/News/PR2004_2nd/May04_EnvironmentalPractices.html

Tüm bunların yanısıra, American Hotel and Motel Association (AH&MA)'nın yaptığı bir araştırma göstermektedir ki; otel işletmelerinde çevresel yönetim uygulamalarının gelişmesindeki temel faktör maliyetlerdir. Otellerde maliyet azaltıcı bazı çevresel yönetim ölçütlerine örnek olarak şunlar verilebilir (Mensah, 2004): Çevresel yönetimin maliyet azaltıcı etkileri olduğu gibi aynı zamanda çevre korunmasına yönelik alınması gereken önlemler doğrultusunda da maliyet arttırıcı bir etkisi de olmaktadır. Buna örnek olarak geri dönüşümlü atıklar için alınan konteynerlerin maliyeti veya yenilenebilir enerji kaynaklarının (güneş enerjisi, rüzgar enerjisi vd.) kurulum maliyetleri verilebilir. Uzun vadede bu maliyetlerin işletmeye dönüşü olumlu olmaktadır.

Otel işletmelerinde geleneksel maliyet muhasebesi uygulamalarına paralel olarak, çevre ile ilgili maliyet kalemleri genel giderler hesabında kaybolmakta ve genellikle dağıtıma tabi tutulmakta, bu da karar verme mekanizmasında zorluklara yol açmaktadır. Geleneksel muhasebe sisteminde bu maliyetlerin dağıtılması çevreye zarar veren hizmetlerin veya süreçlerin olması gerekenden daha düşük maliyetlendirilmesine,

B. Esra Aslanertik ve Işıl Özgen

temiz olan hizmetlerin veya süreçlerin ise daha yüksek maliyetlendirilmesine neden olmaktadır. Bu noktada, otel işletmelerinin çevre maliyetlerini ayrıca izleyerek çevreye zarar veren hizmet veya süreçlerin maliyetlerini doğrudan bu hizmet veya süreçlerin olduğu faaliyet departmanına yansıtması gerekmektedir. Bu işlemin düzgün ve en doğru şekilde gerçekleşmesi ancak otel işletmelerinde çevresel muhasebenin uygulanması ile sağlanabilir. Ayrıca, müşteriler de her geçen gün işletmelerin çevresel performansı ve standartlarıyla ilgili daha fazla bilgi sahibi olmak istemektedirler (Gönel ve Atabarut, 2005). Yapılan tüm bu çalışmaların otel işletmeleri tarafından kamuoyuna sunulması da otelin prestiji ve imajı açısından büyük önem taşımaktadır çünkü otel işletmeleri aynı zamanda hizmet işletmeleridir. Ancak Türkiye’de sermaye piyasasına kayıtlı beş otel işletmesi dışında finansal ve sosyal performanslarını kamuoyuna sunan hiçbir otel işletmesi bulunmamaktadır. Bu kayıtlı beş işletme de çevresel performanslarını değil sadece diğer sosyal sorumluluk faaliyetlerini raporlamaktadır.

Tablo 4: Otelerde Maliyet Azaltıcı Uygulamalar

Uygulama	Maliyet Etkisi
Varolan lambaların enerji tasarruflu floresanlar ile değiştirilmesi	Enerji maliyetlerinde %60'lara varabilen azalma
Tuvaletlerin temizlenmesinde çamaşır makinelerinin atık sularının kullanılması	Su maliyetlerinde azalma
Atık suların artırarak bahçe sulamada kullanımı	Su maliyetlerinde önemli ölçüde azalma Şehir suyunun kullanılması çok daha yüksek maliyetlere yol açmakta
Kapsamlı bir atık azaltma ve geri dönüşüm programı uygulanması	Atık yok etme maliyetlerinin azalması, geri dönüşümlü atıkların satışından elde edilen kazanç
Pencerelerde ısı yalıtımlı camların kullanılması	Isınma giderlerinde dolayısıyla enerji maliyetlerinde azalma
Çalışanlar için çevresel eğitim programlarının gerçekleştirilmesi	Artan çevre bilinci nedeniyle çevreye zarardan ötürü oluşan sosyal maliyetlerde azalma (cezalar, yaptırımlar vs.)

Kaynak: Mensah, I. (2004). Environmental Management Practices in U.S. Hotels, http://www.hotelonline.com/News/PR2004_2nd/May04_EnvironmentalPractices.html

Tüm işletmelerde olduğu gibi, otel işletmelerinin de stratejik hedefleri arasında çevreye yönelik faaliyetlerin işletmelerin yapısına uyarlanması bulunmalıdır. Bütün otel işletmeleri kendi muhasebe sistemlerine uygun bir şekilde ve tabii ki yapılabilirliği doğrultusunda çevre maliyetlerine karar verme ve raporlama mekanizmalarında yer vermelidir. Dünyadaki otel işletmelerinin uygulamaları doğrultusunda,

Otel İşletmelerinde Çevresel Muhasebe

Türkiye’deki otel işletmeleri de sürdürülebilir kalkınma çerçevesinde kendi gelişimleri için çevresel muhasebeye gereken önemi göstermek durumunda kalacaklardır.

SONUÇ

Bilgi yönetiminin oldukça kritik ve önemli olduğu günümüz rekabet ortamında, işletmeler, kendi yapıları ve ihtiyaçları çerçevesinde muhasebe sisteminden elde ettiği verileri düzenleyerek karar vermede kullanılacak bilgiye dönüştürmeyi hedeflemelidir. Sosyal sorumluluk ve çevreye yönelik faaliyetlerin son derece gündemde olduğu bir dönemde çevresel muhasebe uygulamaları ön plana çıkmakta, geleneksel muhasebe sisteminin verileri, çevresel muhasebe yardımı ile karar verme mekanizmasının işleyişini kolaylaştırmaktadır. Çevresel muhasebenin işletmelerin yapısında yer alması, işletme prestiji ve imajı açısından son derece önemlidir. Yapılan çalışmalar göstermektedir ki işletmeler, hem yatırımcıların istekleri hem de müşterilerin işletmelerin çevresel performansı ile ilgili daha düzenli raporlar talep etmesi doğrultusunda çevresel muhasebeyi daha fazla benimsemek durumunda kalmaktadırlar. Ayrıca gerek mevcut gerekse potansiyel çalışanlar da çevreye duyarlı işletmeleri daha fazla tercih etmekte hatta bu konudaki belgelendirme çalışmalarında büyük ölçüde yer almaktadır. Çevre konusu; Türkiye’nin Avrupa Birliği’ne giriş sürecindeki önemli uyumlaştırma adımlarından birisidir. Bu bağlamda mevcut çevre mevzuatında birtakım güncellemeler ve yeni düzenlemeler yapılmış işletmelerin çevre ile ilgili yasal sorumlulukları arttırılmıştır. Bu noktada da yapılan tüm düzenlemelerin izlenerek işletmelerin yapılarına kolayca entegre edilmesi çevresel muhasebenin işletmeler tarafından etkin bir şekilde kullanılması ile mümkün olabilmektedir.

Çalışmanın içeriğinde de değinildiği üzere turizm, çevre faaliyetlerinin diğer alanlara göre çok daha fazla önem kazandığı, çevresel faaliyetlerin göz ardı edilmesi durumunda da ekonomik anlamda büyük zararların oluşabileceği bir endüstridir. Oldukça yüksek maliyetli yatırımlarla kurulan otel işletmeleri çevreye gereken önemin gösterilmemesi durumunda en fazla zarara uğrayacak işletmelerdir bu bağlamda da çevreye en fazla önemin bu işletmeler tarafından gösterilmesi gerekmektedir.

KAYNAKÇA

- Aslanertik, B.E. (2004). A Framework for Environmental Accounting Practices Within Convergence, MODAV Dergisi Özel Sayısı, 3-5 Kasım: 117-131.
- Canyurt, M.A. (1998). Turizm ve Çevre İlişkileri, İzmir'in Kentleşme-Çevre-Göç Sorunları ve Çözüm Önerileri Raporu, 96.
- Chan, E.S.W., & Wong, S.C.K. (2006). Motivations for ISO 14001 in the hotel industry. Tourism Management, 27: 481-492.
- Demircioğlu, G. (1997). Turizm-Çevre Etkileşimi Bakımından Sürdürülebilir Turizm Planlaması', D.E.Ü. İİBF Dergisi, 12 (2): 137.
- DTM (2006). Çevre Maliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Tebliğ İndirilme Tarihi: 11.10.2006. WWW:Web: <http://www.dtm.gov.tr/ihr/dvyardim/cevre.htm>
- EPA (1995). An Introduction to Environmental Accounting as a Business Management Tool: Key Concepts and Terms. İndirilme Tarihi: 10.11.2006.WWW:Web:<http://www.epa.gov/opptintr/library/pubs/archive/acct-archive/pubs/busmgt.pdf>.
- Gönel, F.D. & Atabarut T.(2005) Şirketlerin Yeni Yönetim Aracı: Çevresel Muhasebe, İstanbul: Tüsiad Yayınları, Yayın No: (Tüsiad – T/2005-06/404).
- Gray, R.H., Bebbington, J. & Walters, D. (1993). Accounting for the Environment. London: Paul Chapman Publishings.
- Kalite Derneği (2006). İndirilme Tarihi: 09.10.2006. WWW:Web: <http://www.kalder.org/genel/download/Belgeli%20Kuruluslar/neslibelgelil3.xls>.
- International Federation of Accountants (1998). Management Accounting Concepts. New York.
- Kumbur H., Gündoğdu, E. & Arslan, H. (1998). Turizm Bölgelerinde Altyapı Kanalizasyon Atıksu Sorunlarının Çözümüne Yönelik Alternatif Yaklaşımlar, Kayseri 1. Atıksu Sempozyumu, 22-24 Haziran, 37.
- Mensah, I. (2004). Environmental Management Practices in U.S. Hotels, İndirilme Tarihi: 31.10.2006. WWW:Web: http://www.hotel-online.com/News/PR2004_2nd/May04_EnvironmentalPractices.htm
- Nemli, E. (2001). Çevreye Duyarlı Yönetim Anlayışının Gelişimi. İ.Ü. Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi, (23-24): 211-224.
- Özbirecikli, M. (2000). Çevre Muhasebesi Kavramı ve Yönetimsel Kararlara Katkıları. MUFAD Dergisi, Temmuz: 15-21.
- Sevilengül, O. (1997). Genel Muhasebe (6.Baskı). Ankara: Gazi Kitabevi.
- Tanık, A. (1998). Trends in Pesticide use in Turkey and Their Implications on Water Quality Management, The Kriton Curi International Symposium on Environmental Management in the Mediterranean Region, Proceedings: Volume 2, Boğaziçi University, İstanbul, 753.

Otel İşletmelerinde Çevresel Muhasebe

- ISO (2006). The ISO Survey of Certifications 2005, ISO Publications, 24-25. İndirilme Tarihi: 09.10. 2006, WWW: Web: www.iso.org/iso/en/iso9000-14000/pdf/survey2005.pdf.
- ISO, The ISO Survey of Certifications, ISO 9000 and ISO 14000 Tenth Cycle, İndirilme Tarihi: 12.10.2006, WWW: Web: <http://www.iso.org/iso/en/iso9000-4000/pdf/survey10thcycle.pdf> s.17.
- Türkiye Seyahat Acentaları Birliği (TÜRSAB) (2007). Turistik Tesis ve İşletmeler İndirilme Tarihi: 04.10.2007, WWW: Web: <http://www.tursab.org.tr/content/turkish/istatistikler/>
- Usta, Ö. (2001). Genel Turizm. İzmir: Anadolu Matbaacılık.
- Yüksel, H. (2003). İşletmelerin Çevreye Duyarlı Üretim Faaliyetlerinin Ampirik Bir Çalışma İle Değerlendirilmesi, Endüstri Mühendisliği Dergisi(2) İndirilme Tarihi:20.09.2007, WWW: Web:http://www.mmo.org.tr/endustrimuhendisligi/2003_2/cevreye_duyarli.htm