

Yeşil Aklama: Kuramsal Çerçevesi ve Muhasebe Boyutu

Gökçe Sinem Erbuğa¹

Özet

Günümüzde çevre suçları hem işletmelerin hem de devletlerin gündeminde yer almaya başlamıştır. Çevre suçlarından biri olan yeşil aklama, özellikle pandemi dönemi ve sonrasında bir muhasebe hilesi olarak literatürde daha fazla yer almaya başlamıştır. Yeşil aklama, resmi olarak beyan edilen bir davranışın şirket raporlarındaki mevcut/fiili davranıştan farklılaştırılması sonucunda ortaya çıkan bir çelişkiyi temsil eder. Yeşil aklama, işletmenin faaliyetlerinde çevre dostu bir imaj çizmesine rağmen çevreye karşı duyarsız veya olumsuz bir dışsallık yaratarak faaliyetlerini yürütmesi olarak ifade edilmektedir. İşletmelerin haksız rekabet gücü, kar ve kurumsal imaj elde etmelerine neden olan yeşil yıkama, bir tür muhasebe hilesidir ve bir mali tablo hilesi suçu gibi incelenmelidir. Ayrıca yeşil aklama, dolandırıcılık/sahtekarlık ile büyük ölçüde paralellik göstermektedir. Her iki suç türünde de failler işledikleri suç gelirlerini aklamakta ve bunları finansal sisteme yönlendirmektedir. Ayrıca her iki suç türünde de suç teşkil eden faaliyetleri gizlemek amacıyla failler herhangi bir ticaret veya üretim faaliyetinde bulunmayan paravan işlemler gerçekleştirilmekte ve bu işlemler aracılığıyla para transferi gerçekleştirilmektedir. Yeşil aklama örneklerine her sektörde sıkça rastlanmaktadır. Bu çalışmada yeşil yıkama eylemleri ele alınmış ve bu eylemlerin nasıl önlenebileceği teorik olarak değerlendirilmiştir. Ayrıca yeşil aklamayı önlemek için bazı önerilerde bulunulmuştur.

1. Giriş

İşletmeler, en temel amaçları olan kar elde etmenin yanında, yaşamını sürdürübilme ve toplumsal faydaya hizmet etme amacı da gütmektedirler. İşletmeler söz konusu amaçlara yönelirken, ortaklarının refahını maksimize etme, onlara karşı sorumlu bir şekilde faaliyetlerini sürdürme görevini de yerine getirmektedirler (Süklüm, 2020:151). İşletmelerin söz konusu

1 Dokuz Eylül Üniversitesi, ORCID: 0000-0003-1604-4668, gokceerbuga@gmail.com

bu sorumluluklarını yerine getirmeleri sırasında çevrelerine dışsallık oluşturmaktadırlar. Dışsallık, işletmelerin mal ve hizmet üretimi ve tüketimi sürecinde, çevrelerine ya da toplumda yer alan diğer kişilere fayda ya da zarar sağlaması olarak tanımlanmaktadır (Rekabet Kurumu, 2023). Bahsi geçen dışsallıklar, kişilere fayda sağladıklarında pozitif dışsallık; maliyet yüklediğinde ya da zarar oluşturduğunda negatif dışsallık olarak adlandırılmaktadır.

İşletmelerin faaliyetlerini yürütmeleri sürecinde paydaşlarından biri olan çevreye zarar vermesinin temelinde negatif dışsallığa neden olmaları yatmaktadır. Negatif dışsallıklar hem doğal kaynaklara zarar verebilmekte hem de finansal piyasaların işleyişinde aksaklıklara yol açarak piyasaların işleyişini etkinsizleştirebilmektedir.

Bu sebeplerden ötürü işletmeler, kurumsal sosyal sorumluluk anlayışı doğrultusunda çevreye olan dışsallıklarını raporlamalı ve aynı zamanda muhasebeleştirmelidir. Aynı zamanda neden olunan bu dışsallıkların kamu otoriteleri ve yetkili merciler tarafından denetiminin sağlanması gerekmektedir. Çünkü kurumsal sosyal sorumluluk çerçevesinde tüm işletmelerin hukuki ve etik kuralların ötesine geçerek kamusal norm ve düzenleyici ilkelere bağlı kalması ve toplumsal meselelerin çözümünde aktif şekilde rol almaları beklenmektedir (Argüden, 2007: 37).

Son yıllarda küresel piyasalarda kurumsal sosyal sorumluluğun, sürdürülebilirlik ve sürdürülebilir kalkınma kavramlarının çok sık kullanılır hale gelmesiyle, işletmelerin de bahsi geçen bu kavramları gündemlerine almaları söz konusu olmuştur. Bununla birlikte, işletmelerin sosyal bağlılıklarını sergiledikleri çok güçlü ve büyük kurumsal kampanyalar yürütmesi, sosyal ve çevresel raporlamalarını olması gerektiği gibi gerçekleştirmesi ve ortaklarına karşı sergilediği kurumsal ilgi ve alaka, yine de günümüzde işlenen kurumsal ve finansal skandallar ile çevre felaketlerinin önüne geçilmesine engel olamamaktadır. Bahsi geçen bu tür kriminal olayların gerçekleştirilmesinin temelinde, işletmelerin sahip oldukları bilgileri ve verileri kamufle etme fırsatları yatmaktadır. Kamufle etme fırsatları, çoğu zaman paydaşların kurumsal faaliyetlerin gerçek sosyal ve çevresel etkisini değerlendirme şansına (örn. bilgiye erişim diğer bir ifadeyle asimetrik bilgi) sahip olmamaları nedeniyle ortaya çıkmaktadır (Michelon ve diğ.,2016:3). Bunun yanı sıra, işletmelerin ortaklarıyla uygun bir biçimde müzakerelerde bulunmaması, raporlamaya ilişkin zorunlu uygulamaların eksikliği, denetim ya da yaptırım mekanizmalarının etkin bir şekilde çalışmaması neticesinde oluşan raporlama ile mevcut durumu resmetme arasında oluşan farklılıklardan kendilerine fırsat yaratabilmektedir (Adams, 2004:752).

Muhasebe literatüründe konuya ilişkin yapılmış çok sayıda çalışma bulunmasına rağmen (Patten, 2002; Cormier and Magnan, 2007), işletmelerin sosyal sorumluluğu destekleyici davranışlarını açıklamak için tek bir doğru yoldan bahsedilememektedir. İşletmelerin gerek sosyal gerekse de çevresel sürdürülebilirlik üzerindeki etkilerini belirleyebilmek karmaşık ve kapsamlı araştırmalar gerektirmesinin yanı sıra, konuya ilişkin tek bir doğru yöntemin varlığından bahsedebilmek de mümkün değildir.

2. Kurumsal Sosyal Sorumluluk (CSR) Anlayışı

Kurumsal sosyal sorumluluk anlayışı temelinde üç temel adımın benimsenmesini barındırmaktadır. Söz konusu bu adımlara göre (Argüden, 2007: 38):

- İşletmelerin faaliyetleri gerçekleştirmesi süresince hukuka, etik kurallara ve insan haklarına koşulsuz şartsız uymaları; neden oldukları ya da olacakları negatif dışsallığı asgari düzeye indirmeyi benimsemeleri ve bu doğrultuda hareket etmeleri,
- Faaliyetlerin yürütülmesi sürecinde sadece işletmenin içine odaklanmadan, dış çevreye, piyasalara, tedarikçilere, faaliyet gösterdiği coğrafi bölgeye uyumlu bir biçimde, kamu organları, sivil toplum kuruluşları ve diğer bütün sosyal paydaşları ile iş birliği içinde davranmaları,
- İş birliğinin getirdiği sorumluluk bilincine öncelikle, işletmenin üst düzey yönetiminde yer alan yönetim kurulu, yönetim kurulu başkanı ve genel müdürünün sahip olması gerekmektedir.

Dolayısıyla sağlıklı bir kurumsal sosyal sorumluluk anlayışının (CSR) geliştirilebilmesi için bahsi geçen üst düzey yönetim kademesinin işletme bünyesinde liderlik rolü üstlenmesi, CSR'ın uygulanması amacıyla ilk olarak kapsamlı bir anlayışın benimsenmesine yardımcı olması beklenmektedir. Bu doğrultuda sosyal paydaşlar detaylı bir biçimde tanınmalı ve bilgilendirilmeli; uygulamanın tabana yayılması sağlanmalı ve ayrıca, uygulama sonuçları dahilinde şeffaf bir şekilde hesap verilebilirlik sağlanmalıdır.

Günümüzde artan ticaret hacmine paralel şekilde artan üretim ve tüketim faaliyetleri sonucunda işletmelerin çevreye etkisi her zamankinden çok daha fazla olmaktadır. Bunun yanı sıra, kontrolsüz bir biçimde artan dünya nüfusu ve beraberinde getirdiği çok yoğun tüketim sonucu açığa çıkan (özellikle geri dönüşümü uzun süren ya da dönüştürülemeyen) atıklar nedeniyle çevresel sorunlar günümüzün en temel problemi haline gelmiştir. Üretim ve tüketimin artması doğal kaynakların rasyonel olmayan bir anlayışla sorumsuz

bir şekilde kullanımı, karbon salınımının kabul edilebilir sınırların çok daha üstüne çıkması, temiz su kaynaklarına erişimin azalması ve kaynak kalitesinin düşmesi vb. (Baykal, 2010) birçok hayati olumsuzluğu neden olmaktadır. Dolayısıyla işletmelerin çevreye olan etkileri, geleneksel muhasebe yaklaşımının ötesine geçilerek yeşil muhasebe, çevre muhasebesi ya da sosyal muhasebe vb. çeşitli isimlerle adlandırılan muhasebe uygulamalarıyla ele alınmaktadır (Süklüm, 2020:152).

İşletmelerin finansal performanslarının yanı sıra toplumsal görevlerini de göz önünde bulunduran bir planlama yapması ve bu planlamayı hayata geçirmesi gerekmektedir. İlaveten toplumsal sorumlulukların ne derecede yerine getirildiğinin tespit edilmesi ve rutin bir biçimde denetiminin sağlanması oldukça önemlidir. Bu doğrultuda toplumsal sorumluluklara ilişkin performans ölçütleri belirlenmeli ve belirli aralıklarla raporlanmalıdır (Argüden, 2007:40). Kurumsal sosyal sorumluluk, işletmelerin bünyesinde yürütülen tüm süreçleri kapsamakta; kurumsal sosyal sorumluluğun yarattığı etkinin belirlenmesi (ölçülmesi), denetimi ve raporlama süreçlerini de içermektedir (Süklüm, 2020:152).

İşletmelerin kurumsal sosyal sorumluluk performanslarını ortaya koyan farklı ülkelerde kullanılmakta olan Dow Jones Sürdürülebilirlik Endeksi (Dow Jones Sustainability Indices), Domini 400 Sosyal Endeksi (MSCI KLD 400 Social Index), BIST Sürdürülebilirlik Endeksi, FTSE4GOOD gibi çeşitli endeksler mevcuttur. Söz konusu bu endekslerin her biri, işletmelerin kurumsal sosyal sorumluluk performanslarını ölçmek amacıyla kendi performans ölçütlerini belirlemiştir.

İşletmeler etik raporlarını şeffaflık ilkesi doğrultusunda tüm maddi etkilerin pozitif çıktıları kadar negatif çıktılarına da yer vererek hazırlamalıdır. Hesap verilebilirlik çerçevesinde işletmeler, tüm etik, sosyal ve çevresel sorumluluklarını kurumsal bazda ele almalıdır. Ayrıca, kurumsal değerlerini oldukça açık bir şekilde ifade ederek, bu değerlere ulaşmayı hedeflediği bir tarih belirlenmelidir. Kurumsal hedefler açık şekilde belirlendikten sonra, işletmelerin bu hedefleri gerçekleştirmeye ne derece yaklaştığı işletmenin karşılaştığı temel etik sorunları içeren raporlarla ortaya konulmalıdır (Adams, 2004:732). İşletmelerin, hazırlayacakları bu raporlara temel oluşturan sosyal sorumluluk faaliyetlerinin raporlanması aşamasında muhasebeden yararlanılmaktadır (Doğan, 2018:104).

Sosyal sorumluluk kavramını işletmeler açısından üç ana başlıkta ele almak mümkündür: İş hayatına karşı, tüketicilere karşı ve çevreye karşı olan sosyal sorumluluk. İş hayatında işletmelerin sahip olması gereken sosyal sorumlulukların başında çalışanlarına karşı yerine getirmek zorunda oldukları

sorumluluklar gelmektedir. Söz konusu sorumluluklar çalışma koşulları, ücret, çalışanlara rahat ve huzurlu bir çalışma ortamı yaratma, yönetime katılma, söz hakkı sağlama, iş- özel hayat dengesini gözetme, sendikalaşma veya grev yapma gibi anayasal haklarını koruma altına alma gibi her türlü çalışan haklarını kapsamaktadır (Çelik, 2007:65).

İşletmelerin tüketicilere karşı olan sosyal sorumlulukları ise üretmiş oldukları ve tüketiciye sundukları mal ve hizmetlere ilişkindir. Üretilen mal ve hizmetlerin kalite ve sağlık standartlarına uygun olması, ürünlerin içeriğine dair tüketicilere güvenilir ve açıklayıcı bilgiler sunulması, tüketici sağlığa özen göstererek kaliteli ürün sunma anlayışı, işletmelerin tüketicilere karşı yerine getirmesi beklenen sosyal sorumluluklarından bazılarıdır (Güney, 2015:74).

Son olarak, işletmelerin çevreye karşı yerine getirmelerinin beklendiği sosyal sorumlulukları söz konusudur. İşletmeler söz konusu sorumlulukları gereği gerek çevreyi gerekse de toplum sağlığını tehdit eden faktörleri ve sebep olduğu riskleri dikkatli bir biçimde belirlemelidir. Tüm üretim aşamalarında çevresel sorumluluğunu göz ardı etmeden, sorumlu bir şekilde davranmalı; üretim süreçlerini kamu sağlığına uygun, çevreye duyarlı ve toplumsal faydayı gözetten bir biçimde yeniden yapılandırmalıdır. Üretimden başından sonuna kadar bir çevreci yaklaşım benimsenmelidir (Çelik, 2007:74). Ayrıca yok olma riskiyle karşı karşıya bulunan doğal kaynakların bilinçsiz ve plansız bir şekilde tüketilmesinin önüne geçilebilmesi, işletmelerin çevreye karşı sosyal sorumluluklarını yerine getirmesiyle söz konusudur. Öte yandan işletmelerin çevresel sorumluluklarını yerine getirmesi, işletmelere beraberinde ilave maliyet anlamına gelmektedir. İşletmelerin katlanmak zorunda kaldığı bu ilave maliyetleri kaydederek, paydaşlarını hazırlamış oldukları raporlar aracılığıyla bilgilendirmeleri gerekmektedir (Süklüm, 2020:157).

Literatürde sosyal sorumluluk üzerine yapılan araştırmalar farklı yaklaşımlara dayandırılarak ele alınmaktadır. Bu yaklaşımlar sosyal sorumluluğun gerekliliği olan raporlama aşamasında örgütsel gerekçeleri ve stratejileri çeşitli yönleriyle ele almaktadır. Literatürde konuya ilişkin yararlanılan ilk yaklaşım olan politik ekonomi teorisi, “işletme yönetiminin, kendi çıkarları doğrultusunda var olan durumu kendi hikayesi şeklinde anlatması ya da anlatmaktan kaçınması” ve dolayısıyla kamuya açıklamanın bir kamufraj stratejisi olarak kullanılabilmesi varsayımına dayanmaktadır.

Kurumsal sosyal sorumluluk konusuna ilişkin yararlanılan başka bir yaklaşım ise meşrutiyet teorisine dayandırılmaktadır. Söz konusu teoriye göre, gönüllü çevresel raporlama, işletmenin kurumsal çevresel performansının gelecekteki iyileştirmelerine potansiyel bir engel olarak oluşturabilecektir

(Cho ve diğ., 2012). Bunun temel sebebi bugün yansıtılmış olan olumlu tablo, işletmenin mevcut ve/veya gelecekteki performansını geliştirmeye yönelik çalışmalar için gereken teşvikleri azaltabilmesidir. Bu teori doğrultusunda kamufle etme fikri, farklı bir meşruiyet kavramının ve onu elde etmek için kullanılacak stratejilerin tanımlanmasını kolaylaştırmaktadır (Michelon ve diğ., 2016:7).

Kurumsal sosyal sorumluluk konusuna ilişkin yararlanılan bir diğer yaklaşım ise kurumsal kuram olarak ifade edilen teoridir. Kuramsal kuram dahilinde, kurumsal sosyal sorumluluk uygulamalarının altında yatan temel motivasyonlar ortaya konmakta ve bu uygulamaların ne derecede yeşil stratejinin ya da kurumsal kamuflej fiilinin bir parçası olduğunu belirlenmektedir (Michelon ve diğ., 2016:9).

Stratejik bakış açıları arasında yer alan kaynak bağımlılığı teorisi ise bir işletmenin hayatta kalması için hayati kaynakların temeli olarak çevreye odaklanmaktadır. Kaynak bağımlılığı teorisinde çevre, özümsemesi, kaçınılması veya kabul edilmesi gereken belirli bir koşul olmayıp; kendi çıkar ve amaçları doğrultusunda ihtiyaç duydukları kaynakları güvende tutmayı amaçlayan çok sayıdaki işletmenin arasındaki etkileşimlerin dinamik bir çıktısıdır (Ulrich ve Barney, 1984:472). İşletmelerin olumsuz sosyal ve çevresel etkileri kamufle etmek suretiyle kaynak elde etme çabalarını kurumsal sürdürülebilirlik motivasyonları hakkında bilgi vermektedir (Chen ve Roberts, 2010:657).

Paydaşlar teorisine göre ise, işletmeler devamlılıklarını sağlayabilmek için endişelerinin anlaşılması ve ele alınması gereken karmaşık bir paydaşlar ağının merkezinde yer almaktadır (Freeman, 1984). Bu bağlamda, işletme ile paydaşları arasında bir diyalog olarak ifade edilen sosyal sorumluluk raporlama süreci aynı zamanda menfaat sahiplerinin şirket faaliyetlerine katılabilecekleri bir araç olarak da değerlendirilmektedir (Roberts, 2003:252).

Bahsedilen teorik yaklaşımların hepsinin odak noktası olarak “kurumsal kamuflej” olgusu belirlenmiştir. Kurumsal kamuflej, etik kuralların işletmenin suistimale yol açan fiillerini saklamaya yarayan bir nevi kamuflej görevi gören bir sistem olduğunu ileri sürmektedir (McCusker, 1999:140). Kurumsal kamuflej işletmelerin, yöneticilerinin asıl amaçlarını, çıkarlarını saklamak, gizlemek, değiştirmek ve örtbas etmek amacıyla sözleşmeler, tüzükler ve yönetmeliklerin tasarımında hile yapma olarak ifade edilebilmektedir. İşletme yöneticilerinin kötü olan bir durumu hileli bir biçimde iyiymiş gibi göstermesi ve böylelikle işletme ortaklarından bilgi gizlemek suretiyle kar elde etmeleri, muhasebe literatüründe kazanç yönetimi, gelir düzeltme ve yaratıcı muhasebe uygulamaları şeklinde karşımıza çıkmaktadır (Cicon,

2020: 10). Ancak tüm bu araştırma konuları ele alındığında hepsinin “işletme yöneticilerinin, -fırsatçı bir biçimde- yatırımcıların gerçek firma değerine ilişkin değerlendirmesini yanıltmak” motivasyonu ile gerçekleştirildiği görülmektedir (Stolowy ve Breton, 2004:5).

Literatürde kendisine kurumsal kamuflej adıyla da yer bulan yeşil aklama (greenwashing) kavramı, işletmelerin, kurum veya kuruluşların eylemlerinin çevre dostu iddiasında, görünümünde veya imasında olmasına rağmen; aslında çevreye duyarlı olmayan veya düşmanca eylemlerde bulunduğu durumları ifade etmektedir (Kurpierz ve Smith, 2020:1076). Gerek tüketiciler gerekse de işletmeler açısından ciddi sorunlara yol açabilen yeşil aklama eylemleri özellikle yanıltıcı reklam ve pazar rekabeti konusunda işletmelerin yanıltıcı ve hileli bilgiler yaratmasına neden olmaktadır. Yeşil aklama eylemini gerçekleştiren kişiler fiili bir biçimde sürdürülebilirliği yerine getirmeyip ya da sınırlı bir biçimde gerçekleştirip, sürdürülebilir bir işletme olmanın getirmiş olduğu sosyal faydaları ve haksız kazançları elde etmektedirler. Bu nedenle, yeşil aklama konusunda elde edilecek ufak bir ilerleme bile toplumsal kalkınmada bariz bir etki yaratmasa bile; önemli toplumsal kazançları veya ekonomik aktörler arasında uygunsuz dağılımları telafi edebilmektedir (Williamson, 1979:251).

3. Yeşil Aklama (Greenwashing)

Son yıllarda, yatırımcıların çevresel, sosyal ve yönetim konularına artan ilgisi sebebiyle bilgi açığa çıkan bilgi asimetrisi sorunu birçok araştırmacı tarafından ele alınıp incelenmiştir. Bilgi asimetrisinin neden olduğu sorunlardan birini de yeşil aklama eylemi oluşturmaktadır. Yeşil aklama kısaca işletmelerin çevresel sorunlara dair yanlış açıklamalarda bulunması şeklinde tanımlamak mümkündür (Kornreich, 2022:7). Literatürde yeşil aklamaya dair çeşitli tanımlamalar mevcut olup; bu tanımlamaların ortak noktasını “kamunun kurumsal çevre performansı hakkında sınırlı bilgiye sahip olması ve bu nedenle işletmelerin kamuoyunu yanıltmak için bilginin yayılmasını manipüle edebilmesi” fikri oluşturmaktadır (Lyon ve Maxwell, 2011:8). Yeşil aklama, tüketicileri bir işletmenin çevresel uygulamaları (işletme düzeyinde yeşil aklama) veya bir ürün ya da hizmetin çevresel faydaları (ürün düzeyinde yeşil aklama) konusunda yanıltma eylemi olarak tanımlanmaktadır (Delmas ve Burbano, 2011:66).

Yeşil aklama (greenwashing) temelinde çevresel, sosyal ve yönetim (ESG) konularına ilişkin dolandırıcılık, görevi kötüye kullanma ve yanlış beyanları barındırıp; günümüz işletmelerinin sürdürülebilirlikleri açısından önemli bir risk olarak değerlendirilmelidir. Özellikle son yıllarda artan yeşil

aklama vakaları hem tüketicilerin işletmelere hem de yeşil ürünlere olan güveni üzerinde derin olumsuz etkilere sahip olmasına ve yeşil ürün ve hizmet pazarının etkinliğini azaltmaya neden olabilmektedir. Aynı şekilde yeşil aklama, çevre dostu firmalara olan yatırımcı güvenini olumsuz yönde etkileyerek sosyal sorumluluk sahibi olan yatırım sermayesi piyasasını aşındırabilmektedir (Delmas ve Burbano, 2011:64).

Yeşil aklama iddiaları son yıllarda gündemde daha sık bir şekilde kendine yer bulurken; yeşil aklama suç iddialarıyla itham edilen işletmelerin de hisse senedi fiyatlarına etkisini göstermektedir. Yasal çerçeveden değerlendirilecek olursa yeşil aklama, suistimal ve(ya) yanlış beyanlar etrafında çevresel, sosyal ve yönetim (ESG) meseleleriyle ilgili dolandırıcılık iddialarını içerir. Her ne kadar yeşil aklama iddiaları daha çok ön planda yer alıp, üzerinde daha fazla dikkat çekse de suç niteliği taşıyan çevresel suistimalleri içeren iddialar potansiyel olarak çok yüksek maliyetlere neden olabilmektedir (Runyon, 2022).

Son yıllarda çok büyük ve kurumsal dünya markalarının yeşil aklama işlemleriyle sıklıkla karşılaşmıştır. Örneğin en bilindik fast-food markalarından biri olan McDonald's, sürdürülebilirlik adına şubelerinde plastik pipet kullanımına son vereceğini 2018 yılında açıklamıştır. Ancak izleyen yıllarda McDonald's'ın tahhüt ettiği süre içerisinde kâğıt pipet kullanımına geçmediği ve kullanımı süren mevcut pipetlerin ise geri dönüştürülebilir özelliğın bulunmadığı tespit edilmiştir. Mc Donald's tarafından gerçekleştirilen diğer bir yeşil aklama vakası da 2050 yılına kadar küresel sera gazı emisyonunu net sıfıra düşüreceğine ilişkin taahhüdüdür. Ancak uzmanların belirttiği görüşe göre bu taahhütlerin yerine getirilebilmesi adına Mc Donald'sın şimdiden çalışmalara başlamış olması gerektiği; dolayısıyla bu taahhütlerin kamuoyunun manipülasyonu şeklinde gerçekleştirilen bir yeşil aklama eylemi olduğu görülmektedir (Nartner & Partners, 2022).

Başka bir örnekte ise Coca Cola, plastik atık probleminin ortadan kaldırılmasına destek vereceğini ve konuya ilişkin farkındalık yaratmak adına çalışmalarda bulunacağını bildirmiştir. Ancak, 2019 yılı itibarıyla Coca Cola'nın yaklaşık olarak 3 milyon ton değerinde plastik atık oluşumuna neden olduğu belirlenmiştir. 06-20 Kasım 2022 tarihleri arasında gerçekleştirilmiş olan 27. Birleşmiş Milletler İklim Değişikliği Konferansı'nın (COP27) sponsorluğunu Coca Cola'nın üstlenmesi, çevre örgütleri tarafından bir yeşil aklama olarak değerlendirilip gerek Coca Cola gerekse de konferans yoğun bir biçimde eleştirilmiştir (BBC, 2022).

Diğer bir örnek olarak ise Rusya- Ukrayna savaşı sonrası Avrupalı devletlerin doğalgazı terk etmeleri ve fosil yakıtlara yönelmeleri sonucunda, fosil yakıt şirketlerinin rekor kârlara ulaşması gösterilebilir. Örneğin Shell, 2022 yılında 39 milyar USD kar elde ederek kuruluşundan itibaren elde ettiği en yüksek kar seviyesine ulaşmıştır. Ancak Shell'in ABD'de fosil yakıtları yenilebilir yakıt olarak göstermesi ve ABD devlet makamlarına bu konuda sahte bilgi sunması iddialarıyla yeşil aklamada bulunduğu öne sürülmektedir (Yeşil Gazete, 2023). Bunun yanında Shell'in kesin bir biçimde 2050'ye kadar net sıfıra ulaşma ön görüşü olsa da Shell'in 2030 ve 2035 için 'yoğunluk' taahhütleri, yakın vadede mutlak azalma sağlama taahhütleriyle paralellik göstermemektedir (ClientEarth, 2023). Yeşil aklama davalarını detaylı bir biçimde kamuoyuyla paylaşan ClientEarth adlı sivil toplum kuruluşu, Shell'in taahhütlerindeki boşluklar ve önümüzdeki 14 yıl boyunca devam eden fosil yakıt satışlarına izin vermesi sebebiyle yeşil aklama olarak nitelendirmektedir.

Yeşil aklamamın en klasik örneklerinden biri de Volkswagen'e aittir. Volkswagen'in çeşitli araçlara kusurlu ölçüm cihazları takması sonucu emisyon testlerinde hile yapması söz konusudur. Araçların emisyon seviyesini düşürmek için performansı değiştirebilen bir yazılımla emisyon testlerinde yeşil aklama gerçekleştirildiği Volkswagen tarafından sonrasında kabul edilmiştir.

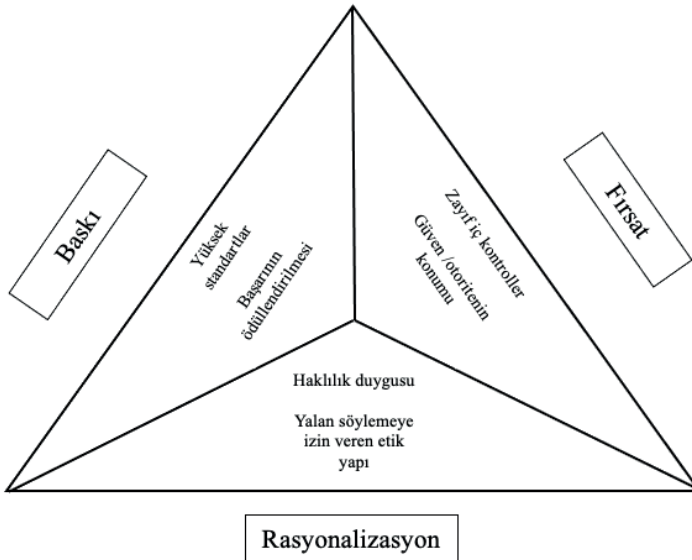
Yeşil aklama çoğunlukla hileli raporlamaya yol açmakta; dolayısıyla, dolandırıcılık modelleri ile yeşil aklama modelleri arasında yapısal olarak benzerlikler bulunmaktadır. İşletmelerin, yeşil aklamada bulunmasına yardımcı olan temel faktör, düzenlenmiş, bağımsız denetimden geçirilmiş, yapılandırılmış ve zorunlu finansal raporların aksine, sürdürülebilirlik raporlarının çoğunlukla gönüllü, yapılandırılmamış, zorunlu denetimden muaf ve düzenlenmemiş olmasıdır (Thewissen ve diğ., 2022). Bu durum işletmelere istediklerini açıklama ve istedikleri standartları takip etme konusunda özgürlük tanımaktadır (Yu ve diğ., 2020:3).

Yeşil aklamamın temelinde raporlanan davranış ile gerçek (mevcut) davranışlar arasındaki çatışmalar yatmaktadır. Söz konusu bu çatışmalar, raporlanan değer ile gerçek değer arasında belli, bilinen bir farklılığın (boşluğun) oluşmasına neden olan dolandırıcılık eylemlerine bu yönüyle teorik açıdan oldukça benzemektedir. Ayrıca gerek yeşil aklamada gerekse de dolandırıcılıkta, aldatmak amacıyla ve rapordan yararlanacakların zararına yanıltıcı açıklamalar yapılması söz konusudur (Kurpierz ve Smith, 2020:1081).

Sürdürülebilirlik raporlarında yeşil aklama iki farklı şekilde karşımıza çıkabilmektedir. İlk yöntemde işletmeler, şirket değerini artırmak, yani gerçek

çevresel performansını abartmak için yanlış bilgileri kamuya paylaşmaktadır (Lyon ve Montgomery, 2013:747). İkinci yöntemde ise, işletmelerin raporlamak istedikleri bilgileri dikkatle seçmeleri söz konusu olup; sadece iyi haberleri verip, kötü haberleri bildirmemeleri söz konusudur (Lyon ve Maxwell, 2011:5; Lyon ve Montgomery, 2013:747-748). Ancak, şaşırtıcı bir biçimde yeşil aklama vakalarının büyük bir çoğunluğu, işletmelerin yanlış bilgilerle raporlama yapmasından kaynaklanmamaktadır. Aşırı olumlu bir kurumsal imaj yaratmak için, olumsuz bilgilerin tam açıklanmadan, çevresel veya sosyal performans hakkında olumlu bilgilerin seçici olarak paylaşılmasından kaynaklanmaktadır (Lyon ve Maxwell, 2011:9).

Hileli raporlama araştırmaları, dolandırıcılık üçgeni vasıtasıyla dolandırıcılığın yapısını detaylı bir biçimde haritalandırmaktadır. Dolandırıcılık üçgeni ya da diğer adıyla hile üçgeni ya da suiistimal üçgeni, yolsuzluk ve dolandırıcılık eylemlerinin temelinde yatan üç temel faktörü para kazanmak için baskı hissi, para kazanmak için yaratılmış bir fırsat ve bu tür davranışların kendi imajlarıyla uyumlu olduğuna dair rasyonalizasyon olarak belirlemiştir. Dolandırıcılık üçgeninin yaratıcısı olan Donald Cressey, yöntemi ilk olarak zimmete para geçirme eylemine ilişkin anlayış oluşturmak için geliştirmiş olup; zimmete para geçirmenin gerçekleşmesi için her üç şartın da gerekli olduğunu ifade etmiştir. Ancak, zamanla bu üç şartın sadece zimmet için değil diğer tüm dolandırıcılık biçimleri için gerekli olduğu anlaşılmıştır (Albrecht ve diğ., 2011).



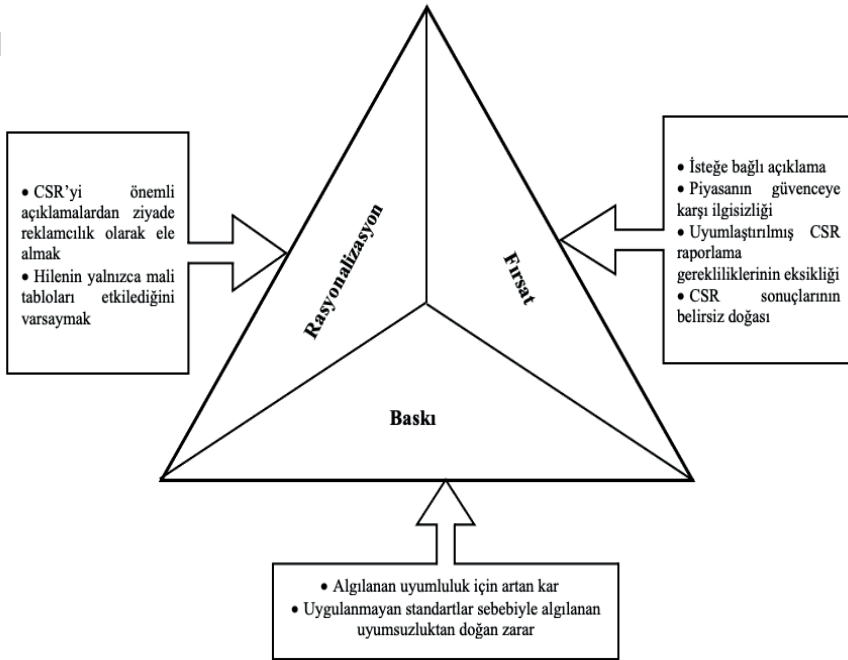
Şekil -1. Dolandırıcılık (Hile/Suistimal) Üçgeni

Kaynak: Kurpierz ve Smith, 2020.

Dolandırıcılık üçgeni, dolandırıcılığa neden olan üç faktörden herhangi birinde meydana gelecek bir azalmanın dolandırıcılık olayını azaltacağını; dolayısıyla bu üç faktörden hangisinin azaltılmasının en kolay ve en ucuz olduğunu belirlemek ve bu durumu azaltmaya odaklanmak, dolandırıcılığı azaltmanın en etkili yolu olduğunu savunmaktadır. Öte yandan, yeşil aklamamanın geleneksel hile raporlamayla olan benzerliği her iki olgunun da benzer şekilde incelenmesine, araştırılmasına, anlaşılmasına ve ele alınmasına olanak tanımaktadır. Dolandırıcılık bakış açısıyla yeşil aklamayı değerlendirmek, dolandırıcılığı tanımlayan modellerin, yeşil aklamayı açıklamada da kullanılabileceğini göstermektedir.

Dolayısıyla literatürde dolandırıcılık ve yolsuzlukla mücadele amacıyla kullanılan araçların, kurumsal sosyal sorumluluk politikalarına dahil edilip yeşil aklama suçuna uyarlanmasıyla (Rezaee, 2005) bu tür suçları önlemede kullanılabileceği savunulmaktadır. Bu doğrultuda yeşil aklama faaliyetlerinin tespit edilmesi ve hatta önüne geçilebilmesi için “yeşil aklama üçgeni (greenwashing triangle)” geliştirilmiştir. Yeşil aklama üçgeni, kurumsal sosyal sorumluluk araştırmaları için yeni bir yol önermektedir. Yeşil aklama üçgeni, kamuya açıklamanın baskın itici güçlerini belirleyerek etik ve hesap verebilir kurumsal sosyal sorumluluğu teşvik etmenin en iyi yolunu bulmaya çalışan karar vericiler, uygulamacılar ve araştırmacılara önemli faydalar sağlayabilmektedir (Kurpierz ve Smith, 2020:1084-1085).

Günümüzde tüketicilerin sürdürülebilir diğer bir ifadeyle yeşil ürünlere yönelik talebi gün be gün artmaktadır. Avrupa Birliği üye ülkelerinde yaşayan vatandaşların yaklaşık olarak %26’sı alışverişlerinde çoğunlukla çevreye duyarlı yeşil ürünleri tercih ederken; %54’ü zaman zaman tercihlerini bu yönde gerçekleştirdiklerini ifade etmiştir (Eurobarometer, 2013). 2000 yılı itibariyle X Kuşağı tüketicilerinin sürdürülebilir markalardan alışveriş yapma tercihi yaklaşık %25, sürdürülebilir ürünler için daha fazla ödeme yapma istekleri ise %42 artmıştır (Forbes, 2022). Forbes (2022)’un yaptığı araştırmaya göre, 2000 yılında tüm nesillerdeki tüketicilerin yalnızca %58’i sürdürülebilir seçenekler için daha fazla harcamaya istekliken; bugün, X Kuşağı tüketicilerinin yaklaşık %90’ı, sürdürülebilir ürünler için daha fazla harcamaya istekli olduklarını bildirmiştir. Ancak artan bu talebe karşın, işletmelerin yeşil aklamada bulunmasının önüne geçebilmek adına çok sınırlı ölçüde denetim gerçekleştirilmektedir (Delmas ve Burbano, 2011:?). Artan yeşil işletmecilik anlayışı doğrultusunda işletmelerin yeşil aklama yaptığı durumları önlemek, tespit etmek ve düzeltebilmek için yeşil aklama üçgeni önemli bir araç olarak değerlendirilmektedir.



Şekil- 2. Yeşil Aklama Üçgeni

Kaynak: Kurpiers ve Smith, 2020.

Dolandırıcılık üçgeni, dolandırıcılığa yol açabilecek faktörleri belirlemesi ve bu faktörlerin değiştirilmesi suretiyle dolandırıcılığın önüne geçilebileceğini belirtmektedir. Dolandırıcılığın bir alt formu olan yeşil aklama içinse yeşil aklama üçgeninden yararlanılarak yeşil yıkamaya neden olabilecek baskı, fırsat ve rasyonalizasyon unsurlarını azaltmak ya da ortadan kaldırmak mümkündür. Dolandırıcılık üçgeninde çoğunlukla dolandırıcılığı önlemeye yönelik eylemlerin öncelikli olarak hileye neden olacak fırsatları ortadan kaldırmaya yönelik olduğu görülmektedir. Baskıya veya rasyonalizasyonlara karşı önlemler de mevcut olup; bu önlemler fırsatların önlenmesinden sonra ikincil olarak ele alınan ve uygulanan önlemlerdir. Literatürde yapılan çalışmalar incelendiğinde gerek hileli finansal raporlama gerekse de yeşil aklamının güçlü iç kontroller, titiz raporlama süreçleri ve eksiksiz ve tam bir şekilde kayıt tutma yöntemleriyle tespit edilebilecek ve önüne geçilebilecek olgular olduğu görülmektedir. Dolayısıyla yeşil aklamının önüne geçilebilmek için suç fırsatlarını azaltabilecek sistemlerin ve kontrollerin gerçekleştirilmesi gerekmektedir. Yeşil aklama üçgeninin bir diğer ayağını oluşturan rasyonalizasyonun azaltılması işletme açısından oldukça zordur. Rasyonelleştirme işletme dışındaki diğer aktörlerin kontrolünde gerçekleştiği

için işletmenin bu aşamada etkisi sınırlı olabilmektedir. Ancak yeşil aklama üçgenine bakıldığında, üçgeninin rasyonelleştirme ayağı, iyileştirmelere karşı dolandırıcılık üçgenine göre daha savunmasızdır. Dolayısıyla yeşil aklama fiillerinin rasyonelleştirilmesinin engellenmesi için yapılacak müdahaleler dolandırıcılık vakalarına kıyasla daha etkilidir (Kurpierz ve Smith, 2020:1086).

4. Sonuç

Günümüzde hızla artan nüfus, doğal kaynakların plansız bir biçimde kullanımı, karbon salınımında artış, iklim değişikliğinin kendisini susuzluk ve kuraklık biçiminde açık bir şekilde göstermesi gibi birçok sebepten çevresel konulara ilişkin gerek bireysel gerekse de toplumsal ve hatta küresel bazda farkındalığın artması söz konusudur. Artan farkındalıkla birlikte hem işletmeler hem de devletler çevresel konularda yeni adımlar atmaya ve izledikleri politikaların, çevreye duyarlı yeşil stratejilerle uyumlu olmasına özen göstermektedirler. Ancak uygulamada ürün ve hizmetlerinin çevreye duyarlı üretim süreçleri sonunda oluştuğunu iddia edip; söz konusu bu yeşil stratejileri benimseyip aynı zamanda uygulamaya koymayan işletmeler bulunmaktadır (Korkmaz ve Kaya, 2022).

Bu çeşit işletmeler, çevresel bilgileri stratejik olarak kamuyla paylaşmaktan kaçınabilmekte ya da çevresel performans verilerini sürdürülebilirlik raporlarıyla paylaşmış olsalar da raporlarda sadece işletmenin çevresel performansının olumlu şekilde etkileyen gelişmelere yer verebilmektedirler (Lyon ve Maxwell, 2011:29). Literatürde kendisine yeşil aklama kavramı altında yer bulan bu eylemler, son yıllarda araştırmalara sıklıkla konu olmuştur. Olumsuz dışsallıklar yaratarak sosyal refahı olumsuz etkileyen ve çevreye zararlı davranışlarda bulunmaya ısrarla devam eden işletmeler çevresel sorunların en büyük kaynağıdır.

Yeşil aklama olayını azaltmak için politikalar uygulamaya veya eylemlerde bulunmaya çalışan işletmeler, yöneticiler, düzenleyiciler ve STK'lar için, yeşil aklamayı tetikleyen faktörleri anlamak, bunlarla en iyi nasıl mücadele edileceğini belirlemek için çok önemlidir (Delmas ve Burbano, 2011:84). Yeşil aklama ve hileli raporlamanın, benzer motivasyonlarla (baskı, fırsat ve rasyonalizasyon) ortaya çıktığı ve benzer sonuçlara sebep olduğu; dolayısıyla her iki durumda da taraflar arasında bilgi asimetrisi olduğu görülmektedir (Kurpierz ve Smith, 2020:1093).

Yeşil aklamaların önüne geçilebilmesi için işletmeler güçlü bir kurumsal yönetim anlayışı çerçevesinde sağlıklı işleyen bir kurumsal uyum programına sahip olması gerekmektedir. Bunun yanı sıra işletmelerin,

verilerini anlamaya ve şeffaflık kazanmaya yardımcı olmak için veri analitiği araç ve teknolojilerini kullanması gerekmektedir (Runyon, 2022). Ayrıca, tüketicilerin yeşil aklamaya ilişkin bilinçlendirilmesi, konuya ilişkin düzenli bir biçimde bilgilendirmelerin yapılması ve işletmelerin sürdürülebilirlik raporlarının denetiminin sıkı bir biçimde sağlanması yeşil aklamanın önüne geçilebilmesi için oldukça önemlidir (Tarakçı ve Gökteş, 2019:1107).

Referanslar

- Adams, C. A. (2004). The ethical, social and environmental reporting-performance portrayal gap. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*.
- Albrecht, W.S, Albrecht, C.O., Albrecht, C.C. and Zimbelman, M.F. (2011). *Fraud Examination*, Cengage Learning.
- Argüden, Y. (2007). Kurumsal sosyal sorumluluk. Kurumsal sosyal sorumluluk: işletmeler ve sosyal sorumluluk, 37-44.
- Baykal, H. (2010). Küreselleşme ve Başlıca Küresel Çevre Kirlilikleri. *Mevzuat Dergisi*, 13(148). <https://mevzuatdergisi.com/2010/04a/04.htm>
- BBC. (2022). COP27 İklim Zirvesi: Çevre örgütleri Coca Cola sponsorluğunu ‘yeşil aklama’ diye nitelendiriyor. <https://www.bbc.com/turkce/articles/cd12y7j22z3o>
- Chen, J.C. and Roberts, R.W. (2010), “Toward a more coherent understanding of the organization – society relationship: a theoretical consideration for social and environmental accounting research”, *Journal of Business Ethics*, Vol. 97, pp. 651-665.
- Cho, C.H., Guidry, R.P., Hageman, A.M. and Patten, D.M. (2012), “Do actions speak louder than words? An empirical investigation of corporate environmental reputation”, *Accounting, Organization and Society*, Vol. 37, pp. 14-25.
- Cicon, J. E. (2012). *Hiding in plain sight camouflage in the corporate governance of IPOs*. University of Missouri-Columbia.
- ClientEarth. (2023). *Greenwashing Files: Shell*. <https://www.clientearth.org/projects/the-greenwashing-files/shell/#greenwashing>
- Cormier, D., Magnan, M. (2003). “Environmental reporting management: a continental European perspective”, *Journal of Accounting and Public Policy*, 22(1), 43-62.
- Delmas, M.A. and Burbano, V.C. (2011). “The drivers of greenwashing”, *California Management Review*, 54(1), 64-87.
- Doğan, Saime (2018) “Kurumsal Sosyal Sorumluluk ve Muhasebenin Sosyal Sorumluluğu”, *Balkan ve Yakın Doğu Sosyal Bilimler Dergisi*, 4.1, ss. 100- 107.
- Eurobarometer. (2013). *GESIS Data Archive, Cologne. ZA5877 Data file Version 2.0.0*, <https://doi.org/10.4232/1.12792>.
- Forbes. (2022). *Consumers Demand Sustainable Products And Shopping Formats*. <https://www.forbes.com/sites/gregpetro/2022/03/11/consumers-demand-sustainable-products-and-shopping-formats/?sh=9f33ccd6a062>
- Korkmaz, S. ve Kaya, G.N. (2022). *Bir Pazarlama Tekniği Olarak Yeşil Aklama*. <https://www.mondaq.com/turkey/climate-change/1171720/bir-pazarlama-tekni%C4%9Fi-olarak-ye%C5%9Fil-aklama>

- Kornreich, M. (2022). How does greenwashing affect firm value? Empirical analysis from stock market reaction and companies' performance. Louvain School of Management, Université catholique de Louvain. <https://dial.uclouvain.be/memoire/ucl/object/thesis:36587>
- Kurpierz, J. R., & Smith, K. (2020). The greenwashing triangle: adapting tools from fraud to improve CSR reporting. *Sustainability Accounting, Management and Policy Journal*, 11(6), 1075-1093.
- Lyon, T.P. and Maxwell, J.W. (2011), "Greenwash: corporate environmental disclosure under threat of audit", *Journal of Economics and Management Strategy*, Vol. 20 No. 1, pp. 3-41.
- Lyon, T. P., and Montgomery, A. W. (2013). Tweetjacked: The impact of social media on corporate greenwash. *Journal of business ethics*, 118(4), 747-757.
- McCusker, R. (1999). Codes of Ethics as Corporate Camouflage: An Expression of Desire, Intent or Deceit?. *Journal of Financial Crime*, 7(2), 140-146.
- Michelon, G., Pilonato, S., Ricceri, F., & Roberts, R. W. (2016). Behind camouflage: Traditional and innovative theoretical perspectives in social and environmental accounting research. *Sustainability Accounting, Management and Policy Journal*, 7(1), 2-25.
- Narter & Partners. (2022). Greenwashing (Yeşil Aklama) Nedir?. <https://www.narterlaw.com/greenwashing-yesil-aklama-nedir/>
- Patten, D. M. (2002). "The relation between environmental performance and environmental disclosure", *Accounting, Organizations and Society*, (27) 8, 763-773.
- Rezaee, Z. (2005). "Causes, consequences, and deterrence of financial statement fraud", *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 16 No. 3, pp. 277-298.
- Rekabet Kurumu. (2023). Dışsalıklar. <https://www.rekabet.gov.tr/tr/Sayfa/Yayinlar/rekabet-terimleri-sozlugu/terimler-listesi?icerik=87768be3-9d38-40f3-a593-72370b37b6d4>
- Roberts, J. (2003). "The manufacture of corporate social responsibility: constructing corporate sensibility", *Organization*, 10 (2), 249-265.
- Runyon, N. (2022). Are allegations of greenwashing part of ESG fraud? It depends on whom you ask. <https://www.thomsonreuters.com/en-us/posts/investigation-fraud-and-risk/greenwashing-esg-fraud/#:~:text=From%20a%20legal%20point%20of,fraud%20are%20potentially%20very%20expansive.>
- Stolowy, H., & Breton, G. (2004). Accounts manipulation: A literature review and proposed conceptual framework. *Review of accounting and finance*, 3(1), 5-92.
- Süklüm, N. (2020). Kurumsal Sosyal Sorumluluk, Yeşil Muhasebe ve Yeşil Denetim İlişisine Kavramsal Bir Bakış. Bilecik Şeyh Edebali Üniversitesi-

- si Sosyal Bilimler Dergisi, TBMM 100. Yıl Özel Sayısı,151-163 DOI: 10.33905/bseusbed.752576
- Tarakçı, İ. E., Göktaş, B. (2019). Pazarlamanın Yeni Rengi: Yeşil Aklama, Üçüncü Sektör Sosyal Ekonomi Dergisi, 54(3), 1095-1113.
- Thewissen, J., Arslan-Ayaydin, Ö., Shrestha, P., Torsin, W., & Grava, T. (2022). The thematic content of ESG reports: A topic modeling approach. https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=4024247
- Ulrich, D. and Barney, J.B. (1984). “Perspectives in organizations: resource dependence, efficiency, and population”, *Academy of Management Review*, Vol. 9 No. 3, pp. 471-481.
- Yeşil Gazete. (2023). Salt yeşil aklama: Shell, bugüne kadarki en yüksek kâr miktarına ulaştı. <https://yesilgazete.org/salt-yesil-aklama-shell-bugune-kadarki-en-yuksekkar-miktarina-ulasti/>
- Yu, E. P., Van Luu, B., & Chen, C. H. (2020). Greenwashing in environmental, social and governance disclosures. *Research in International Business and Finance*, vol.52(C), 101192.
- Williamson, O.E. (1979). “Transaction-cost economics: the governance of contractual relations”, *The Journal of Law and Economics*, Vol. 22 No. 2, pp. 233-261.