ASOS JOURNAL

The Journal of Academic Social Science

Akademik Sosyal Araştırmalar Dergisi, Yıl: 7, Sayı: 98, Kasım 2019, s. 402-420

ISSN: 2148-2489 Doi Number: <http://dx.doi.org/10.29228/ASOS.36853>

Yayın Geliş Tarihi / Article Arrival Date
30.08.2019

Yayınlanma Tarihi / The Publication Date
29.11.2019

Pınar YANAR

Uludağ Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Muhasebe ve Denetim Tezli Yüksek
Lisans
pinarynrr@gmail.com

ÇEVRE MUHASEBESİ SİSTEMİNİN GEREKLİLİĞİ

Öz

Yoğun endüstrileşme faaliyetleri, işletmeler arasında artan rekabet, teknolojik değişimler, hızlı artan nüfus ve beraberinde canlanan tüketim talepleri, kentlerdeki düzensiz yerleşme gibi nedenlerle çevre sorunları ortaya çıkmış, gün geçtikçe ivme kazanarak küresel boyutlara ulaşmıştır. Çevresel kaynaklarda oluşan kirlenmeler, niceliksel azalmalar ve niteliksel bozulmalar; canlıların yaşamı için tehdit oluşturmaya başlamıştır. Ulusal ve uluslararası düzeyde çevresel farkındalık ve bilinç artış göstermiştir. Çevresel sorunlarla yakından ilişkisi olan işletmeler tarafından sosyal sorumluluk üstlenerek çevresel farkındalığın, ‘çevreye duyarlı olma’ anlayışıyla işletme düzeyine yaygınlaştırılması gerekliliği doğmuştur. İşletmelerin faaliyetleri ile bu faaliyetlerin çevresel etkileri hususunda bilinçli davranmaları ve topluma karşı sorumlu olmaları çevre muhasebesi sistemine duyulan ihtiyacı ortaya koymuştur. Çünkü oluşturulan çevresel strateji doğrultusunda işletmelerin aldığı üretim, yönetim ve finansal kararlarında çevresel maliyet bilgilerine gerek duyulacaktır. Bu çevresel maliyet bilgilerine etkin ve doğru bir şekilde işleyen çevre muhasebesi sistemi sayesinde ulaşılabilecektir. Böylece çevre muhasebesi sistemi ile işletmelerin çevrenin korunmasına yönelik gösterdikleri gönüllülük ve sorumluluk faaliyetleri, çevresel bilgilerin muhasebe bilgi sistemine dahil edilmesi yoluyla hem paydaşların hem de ilgili üçüncü kişilerin bilgilendirilmesini sağlayacaktır. Bu çalışmada, işletmelerin çevre ile olan ilişkisinden ve bu ilişki sonucu ortaya çıkan çevresel maliyetlerden bahsedilerek, çevresel maliyetlerin muhasebeleştirilmesine yönelik bilgi

verilmiş, çevre muhasebesi sisteminin amaçları ortaya koyularak, gerekliliği ortaya konulmuştur.

Anahtar kelimeler: Çevre, Çevresel Maliyetler, Çevre Muhasebesi

NECESSITY OF THE ENVIRONMENTAL ACCOUNTING SYSTEM

Abstract

Environmental problems have arisen due to intense industrialization activities, increasing competition among enterprises, technological changes, rapidly increasing population and the demands of revitalized consumption, irregular settlements in cities, and it has gained momentum and reached global dimensions. Pollution, quantitative decreases and qualitative deterioration in environmental resources; life has started to pose a threat to life. Increased environmental awareness and consciousness at national and international levels. Businesses closely associated with environmental issues; by assuming social responsibility, this environmental awareness must be extended to the level of the enterprise with the understanding of 'being sensitive to the environment' Being conscious about the activities of the enterprises and their environmental effects and being responsible to the society revealed the need for the environmental accounting system. Because environmental cost information will be needed in production, management and financial decisions taken by enterprises in line with the established environmental strategy. In this context, environmental cost information will be needed in production and management decisions taken by enterprises in line with the environmental strategy established. This environmental cost information will be achieved through an effective and accurate environmental accounting system. In this way, the environmental accounting system and the volunteerism and responsibility activities of the enterprises for the protection of the environment will ensure that both stakeholders and relevant third parties are informed through the incorporation of environmental information into the accounting information system. In this study, the relationship between the enterprises and the environment and the environmental costs resulting from this relationship have been mentioned and information about the accounting of environmental costs has been given and the necessity of the environmental accounting system has been put forward.

Keywords: Environment, Environmental Costs, Environmental Accounting

GİRİŞ

Çevre, canlı varlıklarla doğal kaynakların yakın ilişki içerisinde oldukları fiziksel, biyolojik, sosyal ve iktisadi bir ortamdır.

Çevrenin niteliğinin ve kalitesinin; yoğun sanayileşme faaliyetleri, nüfus artışı, çarpık kentleşme, küresel ısınma vb nedenlerle bozulmasıyla çevre sorunları ortaya çıkmıştır. Çevre özellikle ekonomik ve teknolojik gelişmeler ile etkileşim içinde olmuştur. Çevre sorunlarının baş göstermesinde Sanayi Devrimi ile yoğun üretime geçen kuruluşların ve bu sanayi kuruluşlarının artışının önemli bir payı vardır. Gün geçtikçe artan nüfusun sınırsız istekleri ve işletmelerin artan rekabet ortamı içindeki en yüksek kâra ulaşma istekleri birleşince sınırlı olan doğal kaynaklar zarar görmeye başlamış, hatta tükenme tehlikesiyle karşı karşıya kalmıştır. Ayrıca çevrenin

gördüğü tahribat canlılara da yansımaktadır.

Canlıları ve doğayı tehdit eden çevresel sorunların artışıyla çevre bilinci ve çevresel duyarlılık kavramı gelişmiş, birçok ülkede gönüllü kişi ve kurumların ortaya çıkmasını sağlamıştır. Bu kişi ve kurumlar, çevrenin korunmasına yönelik çeşitli faaliyetleriyle çevresel duyarlılık ve farkındalığın yaygınlaşmasını dolayısıyla sivil toplum hareketlerinin artışının ivme kazanmasını sağlamışlardır.

Küresel düzeye ulaşan çevresel duyarlılığın tüketiciler arasında da yaygınlaşmasıyla çevre sorunlarının en büyük sorumlusu olan işletmelerin, sadece kendi çıkarlarını değil, işletme faaliyetlerinden her türlü etkilenen ilgililerin çıkarlarını da düşünmeleri söz konusu olmuştur. İşletmelerin yüklenen bu sosyal sorumlulukla faaliyetlerinin sadece ekonomik değil çevresel etkilerini ölçmeleri gerekmiştir. Bu hem tüketici beklentilerinin karşılanmasına, hem de yeşil işletme imajı oluşturulabilmesine yönelik bir gerekliliktir. Bu amaçla, çevreye verilen zararlar ölçülmeli ve azaltılmalı, çevre korunmasına yönelik yatırımlar yapılmalı, çevre dostu ürünler üretilip, atıklar minimum düzeye indirgenmeli ve geri dönüşüm sağlanmasına önem verilmelidir. Bu gibi çevresel harcamaların maliyetlerin hesaplanması, kaydedilmesi, sınıflandırılması ve raporlanması için muhasebe bilimine ihtiyaç duyulması, “Çevre Muhasebesi” kavramını ortaya çıkarmıştır. Bu çalışmada işletme-çevre-muhasebe ilişkisinden yola çıkılarak çevre muhasebesiyle ilgili kavramsal çerçeve çizilmiş, çevre muhasebesi sisteminin işletmeler için neden gerekli olduğu ortaya konulmuştur.

1. ÇEVRE VE İŞLETME

Çevre, bir varlığın içinde bulunduğu ya da dışındaki her şeydir. İşletme için, “Çevre, kuruluş ve faaliyetlerini etkileyen unsurların toplamıdır” şeklinde ifade edilebilmektedir.(Türk 2013:7,8)

Çevre ve işletme birbirleriyle ilişkili ve etkileşen kavramlardır. İşletmeler; doğal kaynak, sermaye, emek girdileriyle toplumun ihtiyaçlarını karşılamak üzere kâr maksimizasyonunu hedefleyerek ekonomik faaliyetlerde bulunurlar. Fakat üretim sürecinin aşamalarında çevresel sorunlar ortaya çıkmaktadır.

İşletmeler tedarik ettiği üretim faktörlerini uygun bir birleşimde kullanarak mal ve hizmet üretir. Bu faaliyetlerini bir çevrede gerçekleştirir ve bu çevre ile sürekli bir ilişkisi vardır. Çevresinden girdiler alır ve çevresine çıktılar bırakır. Üretim girdilerinde birçok çevresel kaynak kullanılmaktadır. Faaliyetlerinin türüne bağlı olarak değişse de birçok işletme birçok doğal kaynağı hammadde olarak kullanır. Hatta çevreden aldığı hammaddelerde değişiklikler yaparak tekrar çevreye bırakır. Hem çevresel kaynakların kullanımı esnasında hem üretim faaliyetleri esnasında hem de üretilen mal ve hizmetin tüketimi esnasında çevrede olumsuz etkiler oluşur. Bu durum şu şekilde şematize edilmiştir:(Kırlıoğlu ve Can 1998:38)

Şekil 1. Çevre Sorunlarında İşletmenin Rolü

2. ÇEVRESEL MALİYETLER

Globalleşen dünyada işletmeler kendini bir rekabet ortamında bulmuştur. Çevre bilincinin etkisiyle bir farklılaştırma stratejisi olarak yeşil hammadde, yeşil teknoloji, yeşil yatırım, yeşil ürün, yeşil pazarlar vb. müşteri talepleri açısından yeni rekabet alanları açmıştır. Çevresel maliyetlerin toplam maliyetler içindeki payının yükselmesi, aynı zamanda sosyal ve çevresel sorumluluk bağlamında çevreye duyarlı işletme imajının öneminin kavranması, işletmelerin çevresel muhasebeye olan ilgilerini arttırmıştır. İşletmelerin çevresel maliyetlere verdikleri önem artmıştır.

Çevresel maliyetler; işletmelerin faaliyetlerinden kaynaklı olarak ortaya çıkar. Bu maliyetlerden bazıları; işletmelerin, çevrenin korunmasına yönelik faaliyetleri sonucunda, bazıları çevresel kaynakların kullanımıyla ilgili faaliyetleri sonucunda bazıları ise çevreye verdikleri zararları tazmin etmeye yönelik faaliyetleri sonucunda ortaya çıkar.

2.1. Çevresel Maliyet Türleri

Çevresel maliyetler iki temel başlıkta incelenmektedir. Bunlardan ilki özel (içsel) maliyetler ikincisi ise sosyal (dışsal) maliyetlerdir.

Özel maliyetler, içsel maliyetler olarak da bilinmektedir. Bu maliyetler, işletme faaliyetleri sonucunda oluşan ve kar zarar durumunu doğrudan etkileyen maliyetlerdir. İşletmenin faaliyet sonucunu direkt etkiledikleri için içsel maliyetler de denilmektedir.(Lazol, Muğal, ve Yücel 2008:63)

Sosyal maliyetler, dışsal maliyetler olarak da bilinmektedir. Üretim faaliyetleri sonucunda çevre ile toplum üzerindeki etkinin maliyeti olarak düşünülen ve direkt olarak kâr/zarar durumunu etkilemeyen ve sonuçları uzun dönemde görülen maliyetlerdir. İşletmenin faaliyet sonucunu direkt etkilemediği için dışsal maliyetler de denilmektedir.(Lazol vd. 2008:63)

Çevresel maliyetler aşağıdaki şekilde sınıflandırılabilir:

Şekil 2. Çevresel Maliyet Türleri

Özel maliyetler; geleneksel maliyetler, potansiyel gizli maliyetler, şartlı maliyetler ve imaj-ilişki maliyetlerinden oluşmaktadır.

- Geleneksel maliyetler, özellikle maliyet muhasebesinde ve yatırım bütçelemesinde görülen, işletmelerin karar verme aşamalarında azaltılması tercih edilen ve kullanımının azaltılması çevre ile insan üzerinde pozitif etkilere sebep olan maliyetlerdir. (Seyitoğulları 2016:35)
- Potansiyel gizli maliyetler genel giderlerin içerisinde bulunan, gizlenme potansiyeline sahip bu nedenle yöneticilerin gözden kaçırabildikleri maliyetlerdir. Potansiyel maliyetler de kendi içinde; öncül maliyetler, maliyetler, yasa gereği zorunlu maliyetler, isteğe bağlı maliyetler ve sonlanma maliyetleri olmak üzere dört gruba ayrılmaktadır. Öncül maliyetler, herhangi bir üretim faaliyeti gerçekleştirilmeden önce ortaya çıkan ön hazırlık olarak ifade edilen maliyetlerdir. Yasa gereği zorunlu maliyetler, çevresel yasal düzenlemelere uyum sağlama amacıyla katlanılması zorunlu maliyetlerdir. İsteğe bağlı maliyetler, çevresel düzenlemelere uyum gereği oluşturulan yasalar ve yönetmelikler gereği gerekli ama işletmeler için zorunlu hale getirilmemiş faaliyetlerinden dolayı katlanılan maliyetlerdir. Sonlanma maliyetleri ise işletme tesisi veya mamulünün yararlı ömür süresinin sonunda bunların temizliği, bakımı veya riskler varsa bunlarla ilgili araştırmalar yapma gibi maliyetleri kapsamaktadır..(Kırlioğlu ve Fidan 2011:9,10)
- Şartlı maliyetler, gelecek zamanda gerçekleşmesi net olmayıp, gerçekleşmesi halinde katlanılacak maliyetlerdir.
- İmaj-ilişki maliyetleri, işletmelerin çıkar grupları ile ilişkilerini güçlendirmek ve aynı zamanda toplum gözünde iyi bir imaj oluşturma adına katlandığı maliyetlerdir.

Özel maliyetlerin sınıflandırılması ve verilen örnekler aşağıdaki tabloda gösterilmiştir:(EPA (Environmental Protection Agency) 1995:9)

Tablo 1. Özel Maliyetlerin Sınıflandırılması

Geleneksel Maliyetler		
*Sermaye Ekipmanı	*Malzeme	*Levazım
*Hurda Değer	*Yapı Tasarımları	
*Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler		
Potansiyel Gizli Maliyetler		
Öncül Maliyetler	Yasal Düzenlemelerden Kaynaklı Maliyetler	İsteğe Bağlı Maliyetler
*Alan Çalışmaları	*Atık Yönetimi	*Halkla İlişkiler
*Hazırlık Giderleri	*Raporlama	*İzleme-Test
*Ruhsat Giderleri	*Eğitim	*Eğitim
*Ar-Ge Giderleri	*Çevresel İslah	*Denetim
*Mühendislik Giderleri	*Tamir-Bakım	*Tedarikçi Eğitimi
*Tedarik Giderleri	*Kayıt Tutma	*Raporlama
	*Planlama	*Sigorta
Sonlanma Maliyetleri	*Koruyucu Ekipman	*Planlama
*Kapatma	*Çevresel Sigorta	*Fizibilite Çalışması
*Yedeğe Ayırma	*Kirlilik Kontrol	*İyileştirme
*Stokları Elden Çıkarma	*Atık Tazminatı	*Tekrar Kullanım
*Kapatma Sonrası Kontrol	*Vergi-Harçlar	*Çevresel Çalışmalar
*Alan İncelemesi	*Etiketleme	*Çevreci Gruplara Destek
Koşullu Maliyetler		
*Çevresel Zarar Tazminatı	*Varlıklardaki Değer Kaybı	*Yasal Giderler
*Geleceğe Uyum Maliyetleri	*Doğal Kaynakların Azalması	*İş Kazası Tazminatları
*Cezalar	*Ekonomik Kayıplar	*Onarım Maliyetleri
İmaj ve İlişki Maliyetleri		
*İşletme İmajı	* Borç Verenlerle İlişkiler	* Uzman Personellerle İlişkiler
*Müşterilerle İlişkiler	*Yatırımcılarla İlişkiler	*Çevreci Gruplarla İlişkiler
*Düzenleyici Kurumlarla İlişkiler	*Tedarikçilerle İlişkiler	*İşçilerle İlişkiler

Sosyal maliyetleri daha yakından inceleyecek olursak, azaltma, kullanma ve zarar maliyetlerinden oluşmaktadır.

- Azaltma maliyetleri; işletmelerin çevresel sorunları önlemek veya azaltmak için katlandığı maliyetleri kapsamaktadır.
- Kullanma maliyetleri; işletmelerin çevresel kaynakları kullanmaları karşılığında katlandığı maliyetleri kapsamaktadır.
- Zarar maliyetleri ise; işletmelerin faaliyetleri sonucu oluşan çevresel kirlenmelerin veya çevresel zararların işletmelere yükleyeceği maliyetleri kapsamaktadır.(Özbirecikli ve Melek 2002:85)

Sosyal maliyet türlerini ve örnekleri aşağıdaki tabloda gösterilmiştir:(Özbirecikli ve Melek 2002:85)

Tablo 2. Sosyal Maliyetlerin Sınıflandırılması

Azaltma Maliyetleri	Kullanma Maliyetleri	Zarar Maliyetleri
<ul style="list-style-type: none"> Çevre Planlaması Süreç Kontrol Emisyon Ölçüm Cihazları Çevreye Zararsız Mamul Tasarım Geliştirme Geri Dönüşüm Tasarımları Çevreye Zararsız Ambalaj Geliştirme Çevre Geliştirme Çevresel Eğitim Çevre Yönetim Sistemi Biyolog,Kimyager Hizmetleri Çevre Mühendislik Hizmetleri Çevre Raporları Çevre Etiketleri Çevre Güvenirlik Çevre Denetimi 	<ul style="list-style-type: none"> Hava Maliyeti Su Maliyeti Toprak Maliyeti Gürültü Maliyeti Görüntü Maliyeti Doğal Gaz Maliyeti Petrol Maliyeti Kömür Maliyeti Enerji Maliyeti 	<ul style="list-style-type: none"> Hava Kirliliği Su Kirliliği Görüntü Kirliliği Cezalar Ve Tazminatlar Çevre Temizleme Şikayet Araştırmaları Kefalet Ve Garanti Giderleri Satış Azalmaları Diğer Zarar Maliyetleri

2.2. Çevresel Maliyetlerin Önemi

Çevresel maliyetlerin yönetilmesi işletmeler için özen ve önem gösterilmesi bir konudur. Çevresel maliyetlerin ayrı bir sınıflama içerisinde yer alması ve diğer maliyet kategorilerinde yer almaması gereklidir. Çünkü maliyetler, işletmelerin faaliyet sonuçlarını etkileyen ve işletme yönetiminin aldıkları kararlarda yararlandıkları bir unsurdur.

Özellikle kâr zarar durumunda etkisini gösteren çevresel maliyetlerin iyi yönetilmesi, diğer maliyetlerden ayrı şekilde kategorize edilmesi hem doğru fiyatlama hem de işletme kârlılığının artırılmasında önemli rol oynayacaktır. Çünkü endüstri koluna bağlı olarak değişkenlik gösterse de çevresel maliyetler bir ürünün toplam maliyetinin %20'sine kadar ulaşabilmektedir. Eğer bu maliyetler genel giderlere dağıtılsa, yöneticiler sadece ürünün maliyetlerinin %80'ine dayanarak fiyatlama kararları alabilmektedir.(Çetin vd. 2004:71) Bu maliyetlerin doğru şekilde yönetilmesiyle, üretim sürecinde azaltılması da kârlılığı etkileyecektir. Çevresel maliyetlerin, işletme yönetimi için önemi, aşağıdaki nedenler çerçevesinde toparlanmıştır:(EPA (Environmental Protection Agency) 1995:2)

- İşletme kararlarının bir sonucu olarak birçok çevresel maliyet, işletme değişikliklerinden, “daha yeşil” üretim teknolojisine ve ürünlerin/üretimin yeniden tasarlanması konularına yönelik olarak özellikle azaltılabilir ya da ortadan kaldırılabilir. Zira birçok çevresel maliyet (atık hammadde vb.) üretime, sisteme ya da ürüne ek bir değer sağlamaz.
- Çevresel maliyetler ve bunların sonucu olan potansiyel maliyet tasarrufları genel gider hesapları içinde gizlenmiş ya da gözden kaçmış olabilir.
- Birçok şirket çevresel maliyetlerin israf satışı ile gelir elde ederek dengelenebilir olduğunu keşfetmiştir.

- Çevresel maliyetlerin daha iyi yönetimi, gelişmiş çevresel performans ve işletme başarısına olduğu kadar insan sağlığına da önemli yararlar ile sonuçlanabilir.
- Proses ve ürünlerin çevresel maliyet ve performansının anlaşılması daha doğru maliyet ve fiyatlandırma sağlar ve gelecek için çevresel olarak tercih edilebilir hizmetler, ürünler ve proseslerin tasarımında şirketlere yardımcı olur.
- Çevresel anlamda müşteriler tarafından tercih edilebilir olarak gösterilebilen prosesler, ürünler ve hizmetler rekabet avantajı sağlar.
- Çevresel maliyet ve performans muhasebesi bir şirketin gelişimini ve tüm çevresel yönetim sisteminin işletmesini destekleyebilir.

3. ÇEVRE VE MUHASEBE

Çevre, sıkça kullanılan bir kavramdır ve farklı tanımlar yapılmıştır. İşletmeler açısından çevre kavramını ele aldığımızda bir işletmenin içerisinde faaliyetlerini yürüttüğü doğal kaynakları; bitki ve hayvan sistemlerini, insanı ve bunlar arasındaki ilişkileri içine alan ortam olarak tanımlanabilmektedir.(Öztürk 2018:3)

Muhasebe kavramını ele alırsak; muhasebe, finansal nitelikteki verilerin saptanması, kaydedilmesi ve sınıflandırılması yoluyla sistematik biçimde işlenmesi ve elde edilen neticelerin dönemsel mali raporlar halinde, ilgililere özet şeklinde sunulmasını sağlayan bir bilgi sistemidir.(Büyükmirza 1985:14)

Muhasebe, gelişime ve yeniliğe açık bir bilgi sistemidir. Çevresel kaynakların zarar görmesi ve çevre sorunlarındaki artış, muhasebe ile çevre arasında ilişki kurulmasını gerekli kılmıştır. Muhasebe sistemi, bu sosyal probleme duyarsız kalmayarak çevre problemlerinin azaltılmasına yönelik kapsamını genişletmiştir,

Rob Gray, 1990 yılında yayınlanan “Muhasebenin Yeşillendirilmesi” adlı eserinde muhasebenin çevre krizine öncelik vermesini, muhasebe sistemi içerisindeki yöntemlerin, bu krize neden olan çevre sorunlarını tersine çevirecek şekilde katkı sağlayarak, kamu yararını koruma görevinin bir parçası olması gerektiğini söyleyerek; çevre ve muhasebe arasındaki ilişkiyi ortaya koymuştur.(Gray 1990:64)

İşletmeler faaliyetlerini çevresel kaynaklardan faydalanarak gerçekleştirirler. Bu işletmeler finansal nitelikli faaliyetlerini muhasebeleştirdiği gibi, çevre ile ilgili gerçekleştirdikleri finansal nitelikli işlemleri de muhasebeleştirmelidir. Bu sayede çevresel varlıklar ve kaynakların mevcut durumunu, kullanılma biçimlerini, değişimlerini; işletme içi ve dışındaki çıkar gruplarına ileten bir bilgi sisteminin oluşturulması sağlanacaktır.(Kırlioğlu ve Can 1998:43)

4. ÇEVRE MUHASEBESİ KAVRAMI

Çevre ile etkileşimde bulunan muhasebe, sosyal sorumluluk kavramı gereği doğru ve güvenilir bilgiler üretmeli ve işletmenin ekonomik faaliyetlerinin yanında sosyal faaliyetleriyle de ilgilenmelidir. Çevre muhasebesi kavramı da çevre ve muhasebe kavramlarının ilişkisi ve etkileşiminin sonucu olarak ortaya çıkmıştır. Muhasebe bilimi, işletmelerdeki çevresel duyarlılığa bu yolla katkı sağlamıştır.

Her ne kadar çevre muhasebesi 1990'larda popülerlik kazanmış olsa da, muhasebe mesleğinin sosyal sorumluluk ile olan ilgisi ve bunun üzerine olan tartışmalar, 1970'lerde sosyal muhasebe kavramı olarak gündemdeydi. Muhasebe mesleği, çevresel muhasebeyi yenilikçi bir yaklaşım olarak desteklemektedir. Bu şekilde, işletmelerin yıllık raporlarında sosyal bilgilerin doğru ve

gerçekçi bir şekilde sunulması için, sorumlulukların hissedarlar arasında yayılmasına odaklanılmaktadır. Çünkü hissedarlar tarafından karar alma sürecinde kullanılan finansal ve sosyal bilgiler muhasebenin sosyal sorumluluk fonksiyonunun bir gereğidir ve raporlama fonksiyonu tarafından yerine getirilir. İşletmenin çevreye yönelik izlediği politikalara ve stratejilere yönelik bilgilere yıllık raporlarda yer verilmesi sağlanır.(Lodhia 2003:717)

Çevre muhasebesine ilişkin literatürde oldukça tanım yer almaktadır. Bu tanımlardan bazılarını aşağıda yer verilmiştir:

Güvemli ve Gökdeniz'e göre; "Çevre muhasebesi, çevrenin negatif etkilerinin ölçülmesi, tanımlanması ve bunların muhasebe sistemi ve uygulamalarında öngörülmesidir."(Güvemli ve Gökdeniz 1996:24)

Kırlioğlu ve Fidan' a göre; "Çevre muhasebesi, çevresel kaynakların kullanımı ve bu kaynakların kullanımı neticesinde oluşacak çevresel etkilerin muhasebesi, uygulanmakta olan muhasebe sistemlerinde özellikle maliyet ve kâr analizlerinde çevre ile ilgili faktörlerin planlanıp uygulanması sürecidir."(Kırlioğlu ve Fidan 2011:3)

Vasile ve Man'e göre; "Çevre muhasebesi, işletmede çevrenin korunmasına katkısı olacak kararları alma, çevresel maliyetleri tanımlama, hesaplama, analiz etme ve raporlama sürecidir."(Vasile ve Man 2012:566)

Okutmuş'a göre, "Çevre muhasebesi, işletmenin çevre üzerinde oluşturduğu negatif etkilerin finansal ve finansal olmayan yönlerinin ölçülmesi ve muhasebe kayıtlarına alınmasıdır."(Okutmuş 2005:42)

Bu tanımlardan hareketle çevre muhasebesi, işletmenin çevresel kaynakları kullanma, koruma, bu kaynaklara ilişkin verdiği zararı tazmin etme faaliyetlerine ilişkin finansal ve finansal olmayan bilgilerin, muhasebe sisteminin fonksiyonlarına uygun şekilde entegre edilmesi sürecidir.

Çevre muhasebesi alanındaki faaliyetler, örgütlerin çevresel politika ve stratejilerini gerçekleştirebilmesi için gerekli olan muhasebe bilgilerinin belirlenmesi, analizi ve raporlanmasını içermektedir. Süreç, bütün dışsal çevre maliyetlerini içselleştirebilecek şekilde muhasebe kavramlarının, uygulamaların ve metodolojinin yeniden tanımlanmasını gerektirmektedir. Bu amaçla ekonomik ve çevresel bilgiler birleştirilerek, çevreye mevcut ve olası etkiler ölçülmeye ve gösterilmeye çalışılır.(Çakar 2007:89)

Çevre muhasebe sistemi işletmeler için gereklilik ve önem arz eder. Şöyle ki çevresel maliyetler, işletmelerin farklı departmanlarında ortaya çıkarlar ve geleneksel muhasebe sistemi; çevresel maliyetleri ürünlere ve faaliyetlere dağıtırken yetersiz kalmaktadır, hatta bazı şirketler oluşan bu maliyetlerin farkına bile varamamaktadır. Ürünlerin gerçek maliyetlerinin doğru şekilde belirlenebilmesi, etkin kararların alınabilmesi, çevreye yönelik performansın tespit edilebilmesi ve çıkar gruplarına çevresel faaliyetlerle ilgili gerekli açıklamaların yapılabilmesi noktalarında çevre muhasebesi bilgi sistemi gerekliliğini ortaya koyar.(Çetin, Özcan, ve Yücel 2004:62)

5. MUHASEBENİN TEMEL KAVRAMLARI AÇISINDAN ÇEVRE MUHASEBESİ

Muhasebenin temel dayanağını oluşturan ve ona uygulama çerçevesi yaratan muhasebenin temel kavramlarıdır. Muhasebe uygulamalarında temel kavramlara olan uygunluk, nasıl işletmenin doğru bilgiye ulaşmasını sağlıyorsa aynı şekilde çevre muhasebesinin de bu temel kavramlara uygun olması doğru bilgiye ulaştıracaktır. Muhasebenin 12 tane temel kavramı vardır. Bu başlık altında bu kavramlar ve bu kavramların çevre muhasebesi ile olan ilişkileri hakkında bilgi

verilecektir.

Sosyal sorumluluk kavramı; muhasebenin örgütlenmesinde, muhasebe uygulamalarında, mali tabloların hazırlanması ve sunulmasında belli kişi veya grupların değil, tüm toplumun çıkarlarının göz önüne alınması ve üretilen bilgilerin gerçeği yansıtır, objektif ve dürüst olması gerekliliğini ifade eder.(Sevilengül 1996:22)

Çevresel problemler ve çözümüne ilişkin faaliyetler toplum çıkarlarından dolayısıyla sosyal sorumluluktan ayrı düşünülemez. Daha iyi bir şekilde ifade edersek; çevre muhasebesinde de ilgililerin ve tüm toplumun çıkarlarının gözetilmesi gerekir ve bunun için çevresel maliyetlerin muhasebe sisteminin içine alınması ve bununla beraber mali tabloların ve raporların doğru ve dürüst bilgileri yansıtmaları bu yolla da sosyal sorumluluk kavramına uygunluk söz konusu olur.

Kişilik kavramı; işletmenin sahiplerinden, yöneticilerinden, personellerinden ve diğer ilgililerinden ayrı bir kişiliği olduğunu ve muhasebe işlemlerinin de bu kişilik adına yürütülmesi gerektiğini anlatan kavramdır.

İşletmeler de kişiliğe haiz olduklarından çevreyle ilişkisi vardır. İşletmenin çevreyle ilgili kişisel faaliyetlerinin ve var olan bu ilişki sonucu oluşan etkilerin muhasebeleştirilmesiyle kişilik kavramına uygunluk söz konusu olur.

İşletmenin sürekliliği kavramı, işletmenin sınırsız bir ömre sahip olduğunu ve ortaklarından bağımsız ömrünün olduğunu ifade eden kavramdır.

İşletme faaliyetlerini sürdürülebilir ve sonsuz kılmak için çevrenin korunmasına gereken önemi vermelidir. İşletme kendi kişisel faaliyetlerinden dolayı oluşan çevredeki kayıpların iyileştirilmesini sağlamalıdır. İşletmenin çevrenin korunması ve güvenliği için katlanacağı maliyetler ile çevrenin iyileştirilmesine yönelik faaliyetleri sonucu oluşacak yararlar çevre muhasebesinin özünü oluşturmakta ve dolayısıyla süreklilik kavramına hizmet edecektir.(Can 1998:51)

Parayla ölçülme; parayla ölçülebilen iktisadi olay ve işlemlerin muhasebeye ortak bir ölçü olarak para birimiyle yansıtılmasını ifade eder ve muhasebe işlemlerinde ulusal para birimi kullanılır.(Akdoğan ve Sevilengül 2000:6)

Parayla ifade edilebilen çevresel unsurlar muhasebe kayıtlarına alınırken, parayla ifade edilemeyen unsurlar miktar olarak raporlanarak çevre muhasebesi sitemine dâhil edilebilmektedir. Bu sayede tüm çevresel bilgiler eksiksiz kayıt altına alınması sağlanabilecektir.

Dönemsellik kavramı; işletmenin sınırsız kabul edilen ömrünün belli dönemlere bölünmesi ve her dönemin faaliyet sonuçlarının diğer dönemlerden bağımsız olarak belirlenmesidir. Gelir ve giderlerin tahakkuk esasına göre muhasebeleştirilmesi, gelir ve karların aynı döneme ait gider ve zararlarla karşılaştırılması bu kavramın gereğidir (Sevilengül 1996:23,24)

Çevresel maliyetlerin ilgili oldukları dönemin giderlerinde gösterilmesi bu kavrama uygunluğu sağlayacaktır.

Maliyet esas kavramı, işletmenin edindiği hem varlık hem de hizmetlerin muhasebeleştirilmesinde, elde edilme maliyetlerinin esas alınmasını ifade eden kavramdır. Elde edilme maliyeti, elde ederken parasal olarak ifadesi mümkün fedakarlıkların hepsini kapsamaktadır.

Çevre sorunlarıyla mücadele, çevrenin korunması ve kalitesinin iyileştirilmesi için katlanılan ve parasal ifade edilebilen fedakârlıkların da çevresel maliyet kabul edilerek bu bedellerle muhasebeleştirilmesi gerekir.

Tarafsızlık ve belgelendirme kavramı; muhasebe kayıtlarının işletmenin durumunu doğru yansıtan objektif belgelere dayanması gerektiğini ifade eden kavramdır. Ayrıca kayıt yöntemleri tercih edilirken tarafsız davranılması gerektiğini ifade eden bir kavramdır.

Çevresel bilgilerin, çevresel faaliyetlerin ve dolayısıyla oluşan maliyetlerin muhasebeleştirilmesi için objektif belgelere dayanması aynı zamanda muhasebeleştirilirken parasal olarak ifade edilen bu maliyetlerin doğru ve tarafsızca yansıtılması gerekmektedir.

Tutarlılık kavramı; muhasebe uygulamaları için seçilen politikaların birbirini izleyen dönemlerde değiştirilmeden uygulanması gerektiğini ifade eden, böylece işletmenin mali durumunun, faaliyet sonuçlarının ve mali tablo yorumlarının karşılaştırılabilir olmasını sağlayan kavramdır.

İşletmenin çevresel maliyetlerini muhasebeleştirilmesinde izlediği politikalar faaliyet sonuçlarında etkisini göstereceğinden dolayı ayrıca işletmenin çevresel performansının karşılaştırılabilir olmasını sağlayacağından dolayı; tutarlılık kavramına uygunluk çevre muhasebesi açısından önemlidir.

Tam açıklama kavramı; mali tabloların bu tablolardan faydalanacak kişi ve kuruluşların doğru karar vermelerine yardımcı olacak ölçüde yeterli açık ve anlaşılır olmasını ifade eder.(Sevilengül 1996:26)

Bu kavram gereği işletmelerin çevresel faaliyetleri nedeniyle oluşan maliyetlerini tam ve doğru şekilde muhasebe kayıtlarına geçirmeleri, finansal tablolarında göstermeleri, finansal nitelikte olmayan ancak işletme ya da ilgililerin alacakları kararları etkileyebilecek çevresel bilgilerin de mali tablo dipnotlarında mutlaka belirtilmesi gerekir.(Tuğlu 2010:41)

İhtiyatlılık kavramı, muhasebe temkinli davranılmasının, işletmenin karşılaşılabileceği riskler ve belirsizliklerin göz önünde tutulmasının gerektiğini ifade eden bir kavramdır. Bu kavram gereğince muhtemel gelir ve karlar için gerçekleşme dönemlerine kadar herhangi bir muhasebe işlemi yapılmazken, muhtemel gider ve zararları için karşılık ayırırlar.(Akdoğan ve Sevilengül 2000:5)

Çevreyle ilgili olası gider ve zararlar da ihtiyatlılık kavramı gereği karşılık ayrılarak kayıtlanmalıdır.

Önemlilik kavramı; üretilen bilgilerin muhasebe raporlarına yansıtılmasında, bazı özetlemeler yapılarak kullanıcıların raporları, kolayca anlaması ve yorumlaması sağlanmalıdır. Bu özetlemeler sırasında bir bilgi verilmediğinde tablolar doğru olarak yorumlanamıyorsa, o bilgi önemli demektir. Aynı zamanda alınacak kararları etkileyebilecek seviyede olan her bilgi de önemlidir. Bu bilgilerin mali tablolarda ayrı bir başlık altında gösterilmesi gerekir.(Taşdemir 2011:86)

Çevre muhasebesi açısından da kararları etkileyecek derecedeki önemli çevresel bilgiler finansal tablolarda ayrı hesaplarda gösterilmelidir. Önemlilik varsayımında bir hesap kaleminin ya da mali olayın finansal tablolara yansıtılırken önemli olup olmadığının nasıl kararlaştırılacağı konusuna örnek verecek olursak; eğer işletmenin meydana getirdiği çevresel kirlilik doğanın yenileme kapasitesini aşıyorsa ilgili çevresel kirlilik artık finansal tablolara yansıtılacak kadar önemlilik arz etmiştir. Böyle bir durumda işletme, doğanın yenileme kapasitesinin artan kısmını niceliksel olarak hesap ederek finansal tablolarda çevresel raporlama üst başlığında çevresel etkiyi raporlamalıdır.

Özün önceliği kavramı; işlemlerin muhasebeye yansıtılmasında özlerinin; işletme için ifade ettiği gerçeğin göz önünde tutulması gerektiğini ifade eder. Yani özün biçime önceliği esastır.

Bu kavram; çevre muhasebesi uygulamaları çerçevesinde, çevresel maliyetlerin ortaya çıkış şekillerinden ziyade yarattığı etkiler açısından ele alınarak değerlendirilmesiyle ilişkilidir.

6. ÇEVRE MUHASEBESİNİN KAPSAMI VE AMAÇLARI

Çevre muhasebesi hem parasal hem de fiziksel bilgileri birleştiren bir sistemdir. Bu sistem çevresel etkilerin ve çevresel maliyetlerin azaltılması için etkili bir sistemdir.

Çevre muhasebesi anlayışı işletme düzeyinde beş ayrı bakış açısıyla incelenebilmektedir. Bu anlamda, çevre muhasebesi kavramı; işletmenin çevresel etkilerinin muhasebeleştirilmesi açısından finansal muhasebe, çevresel performans, kontrol maliyetleri, daha temiz teknolojilere yatırım yapma, çevre dostu mamul ve süreçler geliştirme, mamul karmaşı, mamulün ömrünü uzatma ve mamul fiyatlandırılması gibi konulara ilişkin maliyet bilgilerinin ulaşılabilir ve denetlenebilir hale gelmesi açısından maliyet muhasebesi, söz konusu bilgilerin yönetsel karar süreçlerine sunulması açısından yönetim muhasebesi, çevresel faaliyetlerin ve performansın raporlanması süreci açısından *çevre raporu*, çevresel performansın denetlenmesi ve tasdik ettirilerek kamuoyuna sunulması açısından ise *denetim aracı* olarak, incelenebilir.

Çevre muhasebesinin işletme için temel amacı, çevreyi etkileyen faaliyetleriyle ilgili bilgi üretilmesi ve bu bilgilerin karar süreçlerine dahil edilmesidir. İşletme açısından diğer amaçlar aşağıda ele alınmıştır: (Özkoç 1998:21)

- Geleneksel muhasebe uygulamalarının olumsuz etkilerinin olumlu yöne çevrilmesine yönelik araştırmalarda bulunmak,
- İşletmeden iç ve dış çıkar gruplarına yönelik bilgi akışı sağlanması için yeni performans raporları ve formları geliştirmek,
- Geleneksel muhasebe sistemleri içerisinde çevresel maliyetleri ve gelirleri ayrı şekilde tanımlamak,
- Çevre performansının artırılması için gerekli bilgileri sağlamak,
- Şirket imajını güçlendirmek,
- Yönetim kararlarından çevresel faydanın artırılmasına yönelik yeni finansal ve finansal olmayan muhasebe, bilgi ve kontrol sistemleri oluşturmaktır.

Çevre muhasebesinin ekonomiyle sıkı bir ilişkisi vardır. Çevre muhasebesi, ürettiği bilgilerle ekonomi ve çevre arasındaki ilişkiyi ortaya koymaktadır. Mikro ve makro açıdan çevre muhasebesinin amaçlarına değinilecek olursa: (Kırlıoğlu ve Can 1998:56)

- Mikro ekonomik açıdan çevre muhasebesinin amacı, çevresel konulara mali nitelik yükleyerek mali tablolarda göstermek yani muhasebe sistemi içine çevreyi yerleştirmek,
- Makro ekonomik açıdan çevre muhasebesinin amacı, çevresel kaynakların parasal değerlerini tespit edip, milli gelir hesaplarında göstermek, şeklinde ifade edilebilir.

Sürdürülebilir kalkınma çerçevesinde çevre muhasebesi, doğal kaynak stoğu ve değişimini ortaya koyarak, ekonomik kalkınma ile ele alınarak, ekolojik değişimlerin gelecek nesillerin refahını etkileyip etkilemeyeceğini incelenebilmesi olanağını sunar.

7. ÇEVRESEL MALİYETLERİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

İşletmelerin maliyetleri içerisinde çevresel maliyetlerin payı giderek artış göstermiş, çevresel maliyetlerin diğer maliyetlerden ayrıştırılarak muhasebeleştirilmesi gerekmiştir. Bu sayede olası yanlışlıklar ve karışıklıkların önüne geçilmesi sağlanarak, maliyetlerin daha doğru hesaplanması ve yorumlanması söz konusu olacaktır.

Çevresel giderlerin muhasebede gösterilmesi ve takip edilmesi için çevresel olgular diğer faktörlerden ayrılmalıdır. Çevresel olguların belirlenip ayrıştırılması zor da olsa mümkündür. Örneğin, bir işletme hem kullandığı su bedelini hem de atık su bedelini öder. Bu tarz giderlerin ayrıştırılmasının, hangi hesapta ve hangi düzeyde izleneceğinin belirlenmesi gerekir.

Birçok yapılan çalışma, çevre maliyetlerinin toplam maliyetler içinde %20 paya sahip olduğunu göstermektedir. Fakat Tekdüzen Hesap Planı'nda çevresel maliyetlerin takip edilebilmesi için önerilen ayrı bir hesap kalemi bulunmamaktadır. Çevresel maliyetlerin gerekli kıstaslar kullanılarak dönem gideri olarak kaydedilmesi veya ilgili aktif hesaba kaydedilmesinin uygun olduğu tavsiye edilir.(Yıldırım 2013:184)

- Çevresel faaliyetler genelde üretimle ilişkili olduğundan, çevresel faaliyetlere ilişkin maliyetler 73 numaralı hesap grubunda, 730 “Genel Üretim Gideri” hesabının alt hesabı olarak kayıtlanabilmektedir.
- İşletmelerin satın alma faaliyetlerinde çevresel özellikleri de dikkate almasıyla beraber satın aldıkları stokların çevresel özelliği nedeniyle katlandıkları ek maliyetler var ise bunları çeşitli şekillerde izleyebilmeleri söz konusu olmuştur. Bu kapsamda, stoklara ilişkin çevresel ek maliyetler Tekdüzen Hesap Planı'nda yer alan “15 No’lu Stoklar” hesap grubunda açılacak ayrı bir hesaplara, “153 Ticari Mallar Hesabı”nın altında açılacak alt hesaplara, izlenebilir. Ayrıca nazım hesaplarda ve bilanço dipnotlarında ve raporlarında belirtmek mümkündür.(Haftacı ve Soylu 2008:97)
- İşletmeler çevresel kirliliği önleme ve azaltma amaçlı duran varlık niteliğinde yatırımlarda bulunurlar. Bu harcamalar ilgili duran varlığın alt hesabında izlenebilir. Yatırım harcamaları eğer doğrudan çevre korumaya yönelik su arıtma, katı atık depolama veya bertaraf, baca gazı filtresi gibi bir yatırım ise, bu harcama Tekdüzen Hesap Planı'na göre, “25 No’lu Maddi Duran Varlıklar” grubunda uygun bir isim kullanılarak aktifleştirilebilir. Ancak Tekdüzen Hesap Planı'nda bu grupta yer alan tüm hesaplar doludur. Bu nedenle yapılan yatırım harcaması, yatırımın çevresel özelliğine göre duran varlıkla ilgili alt hesaplarda izlenebilir.(Yıldırım 2013:184)
- Çevrenin korunmasına yönelik yatırımlar “258.Yapılmakta Olan Yatırımlar” hesabının altında açılacak bir alt hesap kullanılabilmekte, yatırım tamamlanınca ise yatırımın çevresel özelliği göz önünde bulundurularak ilgili olduğu alt hesabın bağlı olduğu ana duran varlık hesaplarına aktarılmaktadır. Ayrıca yapılan yatırımın çevresel özelliği nedeniyle katlanılan ek maliyetlerin nazım hesaplarda, dipnotlarda ve çevre raporunda izlenmesi mümkündür.(Lazol vd. 2008:64)
- Çevre ile ilgili faaliyet giderleri, 75, 76, 77, 78 nolu hesap gruplarında “750 Araştırma Geliştirme Giderleri”, “760 Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri”, “770 Genel Yönetim Giderleri”, “780 Finansman Giderleri” ana hesaplarının altında çevresel özelliğine göre isim verilerek izlenebilir.(Başkale 2009:60)

7.1.Örnek Muhasebe Uygulamaları

Aşağıda örnek muhasebe kayıtlarına yer verilmiştir. Örneklerde KDV göz ardı edilmiştir.

1) XYZ üretim işletmesi, çalışanlarına çevresel eğitim verdirmiş, 15.000 TL'lik gider için ödeme, banka havalesiyle gerçekleştirilmiştir.

/	
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	15.000
730.090. Çevresel Eğitim Gid.	
102 BANKALAR	15.000

Çevresel eğitim ödeme kaydı

/	
---	--

2) ABC işletmesi tamamı veresiye olmak üzere 10.000 TL'ye mal almış, aldığı malın çevresel özelliği nedeniyle 1.000 TL ek maliyete katlanmıştır.

/	
153 TİCARİ MALLAR	10.000
154 ÇEVRESEL MALLAR	1.000
320 SATICILAR	11.000

Stok alınmasında katlanılan çevresel ek maliyetin muhasebe kaydı

/	
---	--

3) Demir-çelik üretimi yapan XYZ işletmesi, işlem artık ve atıkları için bir arıtma tesisi kurmak üzere 600.000 TL'ye banka aracılığıyla arsa satın almıştır. Arıtma tesisi yapımı için müteahhlik firmasına çek ciro edilerek 450.000 TL ödeme yapılmıştır. Tesis tamamlanıp teslim edilmiştir.

/	
250 ARAZİ VE ARSALAR	600.000
250.01. Arsalar	
250.01.03. Atık Arıtma Tesisi Yapılacak Arsa	
102 BANKALAR	600.000

Arıtma tesisi için alınan arsanın muhasebe kaydı

/	
---	--

258 YAPILMAKTA OLAN YAT.	600.000
258.06. Arıtma Tesisi	
258.06.02. İnşaat Giderleri	
250 ARAZİ VE ARSALAR	600.000
250.01. Arsalar	

250.01.03. Atık Arıtma Tesisi Yapılacak Arsa

Arıtma tesisi inşasına başlandığında yapılacak kayıt

_____ / _____

258 YAPILMAKTA OLAN YAT. 400.000

258.06. Arıtma Tesisi

258.06.02. İnşaat Giderleri

101 ALINAN ÇEKLER 400.000

Müteahhitlik hizmetleri için ciro edilen çekin muhasebe kaydı

_____ / _____

253 TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR 1.000.000

253.01. Tesisler

253.01.04. Arıtma Tesisi

258 YAPILMAKTA OLAN YAT. 1.000.000

258.06. Arıtma Tesisi

258.06.02. İnşaa Giderleri

Arıtma tesisi tamamlandığında ilgili hesaba aktarım kaydı

_____ / _____

4) ABC işletmesi çevresel nitelikli yatırım amacıyla 15.000 değerinde baca gazı filtresi almıştır.

_____ / _____

253 TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR 15.000

253.205. Baca Gazı Filtreleri

100 KASA 15.000

Baca gazı filtresi alınması kaydı

_____ / _____

5) Kimyasal ürün üreten ABC işletmesi baca yaptırırken 15.000 TL değerindeki duman filtresini beraberinde taktırmıştır. Yatırım yapılırken katlanılan çevresel ek maliyet nazım hesaplarda ayrıca izlenebilir.

_____ / _____

960 ÇEVRESEL MADDİ DURAN VAR. 15.000

960.02. Duman Filtresi

961 ÇEVRESEL MADDİ DURAN 15.000

VAR.

961.02. Duman Filtresi

Duman filtresinin nazım hesaplarda izlenmesine yönelik kayıt

6) ABC üretim işletmesi çevre dostu mamul geliştirilmesine yönelik çalışma yaptırmış, karşılığında 20.000 TL değerinde gidere katlanmış ve ödeme için çek vermiştir.

750 AR-GE GİDERLERİ

20.000

750.03. Çevreci Mamul Geliştirilmesi Gid.

103 VERİLEN ÇEKLER (-)

20.000

Çevre dostu mamul geliştirilmesinin ödeme kaydı

7) XYZ işletmesi, ISO 14001 Çevre Yönetim Sistemi belgesi için 10.000 TL'lik ödemeyi, banka havalesiyle gerçekleştirmiştir.

770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ

10.000

770.080. Çevre Yönetim Gid.

102 BANKALAR

10.000

Çevresel yönetim giderlerinin ödeme kaydı

8. ÇEVRESEL MALİYETLERİN AZALTILMASINDA İZLENEBİLİR YÖNTEMLER

Çevresel bilinç ve duyarlılık seviyesinin hissedilir şekilde gelişim göstermesi, işletmeler için çevresel performansı, başarının bir ölçütü durumuna getirmiştir. İşletmelerin gerek yasal düzenlemeler gerek kamusal baskılarla bir takım fedakarlıklarda bulunması söz konusu olmuştur.

İşletmelerin çevresel konuları dikkate alarak, çevresel maliyetlerini azaltmasına yönelik hususlar aşağıda yer almaktadır:(Kırlioğlu ve Can 1998:141-43)

- Kuruluş yerinin doğru seçilmesi
- Çevreyi az kirlüten üretim teknolojilerinin seçilmesi
- Çevreyi az kirlüten kimyasalların seçilmesi
- Kullanılan kimyasalların miktar olarak azaltılması
- Arıtım sistemlerinin doğru seçilmesi
- Atık su miktarının azaltılması
- Atıklardan geri dönüşüm sağlanması
- Baca gazlarının arıtılmasında daha ekonomik yaklaşımların belirlenmesi

İşletme çevresel maliyetlerini azaltabilmek için bu gibi kararların yönetimini iyi bir şekilde gerçekleştirmelidir. Böylece maliyet avantajı elde ederken çevrenin korunmasına da katkı sağlamış olacaklardır.

9. SONUÇ

Çevre canlıların yaşamını sürdürebilmesi için gerekli olan fiziksel, biyolojik, sosyal ve ekonomik ortamdır. Hızlı nüfus artışı, kentleşme ve yoğun endüstri faaliyetleriyle çevre kirliliği ve çevresel sorunlar gün geçtikçe artış göstermiş, canlıların yaşamını tehdit eder boyuta ulaşmıştır. Bunun sonucunda toplumda oluşan çevresel duyarlılık toplumsal baskı oluşturarak, ekonomik faaliyetleriyle çevresel sorunların en büyük sorumlusu olan işletmeleri de çevreye duyarlı ve bilinçli olmaya yöneltmiştir. Bu sayede işletmeler için “yeşil işletme imajı” önemli bir hale gelmiştir.

İşletmenin çevre ile ilgili faaliyetleri sonucu çevresel maliyetler ortaya çıkmaktadır. Çevresel maliyetler; çevresel kaynakların kullanımı nedeniyle katlanılan kullanma, çevreyi kirliletme seviyesini düşürmeye yönelik katlanılan azaltma ve çevreye verilen zararın tazmin edilmesi için katlanılan zarar maliyetlerinden oluşmaktadır. Bu çevresel maliyetler diğer maliyetlerden ayrı olarak sınıflandırılmalı, etkin bir çevresel maliyet yönetimi sağlanmalıdır. Çünkü işletme faaliyetlerinin çevresel unsurlar üzerinde yarattığı olumsuz etkinin fiziksel ve parasal olarak ölçülmesi, hesaplanması, kaydedilmesi ve raporlanması gerekmektedir. Bunun için de çevresel bilgilerin muhasebe sistemine entegrasyonu yani çevre muhasebesine ihtiyaç duyulmaktadır.

İşletme çevre muhasebesi sistemine ihtiyaç duyar. Geleneksel maliyet muhasebesi sistemlerinin çevresel maliyetleri ürünlere dağıtımında yetersizliği nedeniyle, çevresel maliyetlerin ürün maliyetlerinin ne kadarını oluşturduğu belirsizlik nedeniyle çevre muhasebesi işletmelere yol gösterici niteliktedir. Çevre muhasebesi, çevresel maliyetlerin doğru tespit edilmesini, karar alınmasını, işletmenin çevresel faaliyetlerine yönelik bilgi verilmesini sağlayan bir bilgi sistemidir. Çevresel maliyetlerin etkin ve doğru şekilde yönetimini sağlayacaktır. Bu sayede işletme yönetimleri; ürün tasarımları, ürün girdilerinin seçilmesi, mamullerin doğru fiyatlandırılması, etkin atık yönetimi ve geri dönüşümün sağlanması gibi konularda bilgi sahibi olacak, çevre kalitesini korur nitelikli yönetsel stratejilerle karar alacaktır. Aynı zamanda bu sistem, işletmelerin çevresel maliyetlerini azaltmasına ve önlemesine, genel giderlerin arasında gizlenmiş çevresel maliyetlerin fark edilip maliyetlerin gerçek ve doğru tespit edilmesine yardımcı olacaktır.

Ekonomik büyüme ve kalkınmayı sağlayan işletmeler, çevre muhasebesine başvurarak, doğal kaynak stoklarının belirlenmesi ve kullanılan miktarların tespit edilmesini, doğal kaynakların niteliğinin ve yenilenebilirliğinin ölçülmesini; olası çevre sorunlarının önceden tespitini sağlayacaktır. Çevreye yönelik olumlu faaliyetleriyle gelecek nesiller için de daha yaşanabilir bir dünya bırakarak, sürdürülebilir kalkınmaya katkı sağlayacaktır. Çevresel performansı ile başarı göstererek, “yeşil işletme imajı” nı güçlendirecek ve rekabet avantajı elde edecektir. Böylece çevre muhasebesi, çevrenin korunmasına yönelik bilgi üretimiyle, işletmelerin bu sorumluluğu yüklenmelerini ve bu sorumluluğu faaliyetleriyle paralel bir şekilde gösterebilmelerini sağlayacaktır. Bu nedenlerle işletmelerde çevre muhasebesi sisteminin kurulması, önem ve gereklilik arz etmektedir.

KAYNAKLAR

- Akdoğan, Nalan ve Orhan Sevilengül. 2000. Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması. 10. bs. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Başkale, Elif. 2009. “Çevre Muhasebesi ve Uygulaması”. Yüksek Lisans, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.

- Büyükmirza, Kamil. 1985. Çok Ortaklı Şirketler İçin SPK Sistemine Uygun Muhasebe El Kitabı. Yayın No:23. Ankara: Devlet Sanayi ve İşçi Yatırım Bankası A.Ş. Yayınları.
- Can, Ahmet Vecdi. 1998. "Çevre Muhasebesi". Yüksek Lisans, Sakarya Üniversitesi, Sakarya.
- Çakar, Ulaş. 2007. "Çevreci Şirket ve Çevre Muhasebesi". Mali Çözüm (83):81-92.
- Çetin, Ayşe Tansel, Murat Özcan, ve Rahmi Yücel. 2004. "Çevre Muhasebesine Genel Bakış". SÜ İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi (7):61-76.
- Çetin, Eray. 2011. "Üretim İşletmelerinin Sosyal Bir Sorumluluk Olarak Çevre Muhasebesine Verdikleri Önem: Mersin – Tarsus Organize Sanayi Bölgesi'nde Faaliyet Gösteren Üretim İşletmeleri Üzerine Bir Uygulama". Yüksek Lisans, Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi, Karaman.
- EPA (Environmental Protection Agency). 1995. "An Introduction to Environmental Accounting as a Business Management Tool: Key Concepts and Terms".
- Gray, Rob. 1990. The Greening Of Accountancy: The Profession After Pearce. 17. bs. London: Certified Accountants Publications Ltd.
- Güvemli, Oktay ve Ümit Gökdeniz. 1996. "Çevre Muhasebesindeki Gelişmeler". Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi 1(4):24-28.
- Haftacı, Vasfi ve Kamuran Soylu. 2008. "Çevresel Bilgilerin Muhasebesi ve Raporlanması". Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi (15):92-113.
- Kırhoğlu, Hilmi ve Ahmet Vecdi Can. 1998. Çevre Muhasebesi. 1. bs. Sakarya: Değişim Yayınları.
- Kırhoğlu, Hilmi ve Meral Fidan. 2011. "İşletmelerde Çevresel Maliyetler ve Bir Uygulama". Akademik Yaklaşımlar Dergisi 2(1):1-24.
- Lazol, İbrahim, Elif Muğal, ve Yener Yücel. 2008. "Sürdürülebilir Bir Çevre İçin Çevre Muhasebesi ve KOBİ'lere Yönelik Bir Araştırma". Muhasebe ve Finansman Dergisi (38):56-69.
- Lodhia, Sumit K. 2003. "Accountant's Responses to the Environmental Agenda in a Developing Nation: An Initial And Exploratory Study On Fiji". Critical Perspectives on Accounting 14(7):715-37.
- Okutmuş, Ergin. 2005. "Çevre Muhasebesi Bilgi Sistemi ve Bir Uygulama". Yayımlanmamış Doktora, Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Afyon.
- Özbirecikli, Mehmet ve Zeynep Melek. 2002. "Çevre Muhasebesi ve Çevresel Maliyetlerin Maliyet Muhasebesi Sistemine Etkileri ve Bir Araştırma". Muhasebe ve Finansman Dergisi 14:82-91.
- Özkol, A. Erdal. 1998. "Çevre Muhasebesi". Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi 13(1).
- Öztürk, Ayşegül. 2018. "Tms/Tfrs Açısından Çevre Muhasebesi ve Bir İnceleme". Yüksek Lisans, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Sevilengül, Orhan. 1996. Genel Muhasebe. 5. bs. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Seyitoğulları, Osman. 2016. "Sanayi Sektöründe Çevre Muhasebesi Üzerine Bir Araştırma: Diyarbakır İli Örneği". Yüksek Lisans, Dicle Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Diyarbakır.
- Taşdemir, Vahdi. 2011. "İşletme-Çevre İlişkilerinin Muhasebe Açısından Raporlanması". Yüksek Lisans, Ankara Üniversitesi, Ankara.

- Tuğlu, Umut. 2010. “Çevre Muhasebesi ve Alanya’daki Bir Konaklama İşletmesinde Uygulanması”. Yüksek Lisans, Akdeniz Üniversitesi, Antalya.
- Türk, Mevlüt. 2013. Çevre Bilinci Yasal Sorumluluktan Sosyal Sorumluluğa. 3. bs. Ankara: Nobel Akademik Yayıncılık.
- Vasile, Emilia ve Mariana Man. 2012. “Current Dimension Of Environmental Management Accounting”. Procedia-Social and Behavioral Sciences (62):566-70.
- Yıldırım, Ercan Çalış. 2013. “Çevresel Maliyetlerin Muhasebeleştirilmesi”. Marmara Üniversitesi İ.İ.B. Dergisi 34(1):175-90.