



Çevre Muhasebesi ve Çevresel Raporlama

Fatih AKDENİZ¹



Zeynep YAVUZ²



Dilay AÇAR³



Öz

Ekonomik ve teknolojik gelişmelerin etkisiyle artan insan ihtiyaçlarını karşılayabilmek amacıyla işletmeler, daha fazla doğal kaynak tüketmekte ve çevreye bağımlı hale gelmektedir. Nitekim sürdürülebilirliğin sağlanması ve çevrenin korunmasına yönelik faaliyetlerde sosyal sorumluluk bilincinin artırılması önemli bir gerekliliktir. Bu bağlamda işletmeye ilişkin doğru ve güvenilir çevresel bilgilerin elde edilmesi, üretilen mamul maliyetinin doğru hesaplanması, gerçek kar ya da zararın ilgililere sunulması, uluslararası rekabet şartlarına uyum sağlanması ve çevresel performansın artırılması konularında çevre muhasebesi anlayışının geliştirilmesi hususu önem arz etmektedir. Yeşil muhasebe olarak da bilinen çevre muhasebesi doğal kaynakları tüketen işletmelerin, çevresel etki boyutu ve çevresel koruma faaliyetleri hakkında topluma bilgi sağlaması gerekmektedir. Bu çalışmada, işletme-doğal çevre ilişkisi bağlamında muhasebe ile doğal çevre arasındaki ilişkiye değinilmiş olup bu doğrultuda ortaya çıkan çevre muhasebesinin tanımı, amaçları, temel kavramlar ve diğer muhasebe türleri ile ilişkisi değerlendirilmiştir. Son kısımda ise çevresel raporlama konusu bağlamında kullanılacak hesaplara ve raporlama yöntemlerine ayrıntılı olarak yer verilmiştir.

Anahtar kelimeler: Doğal Çevre, Çevre Muhasebesi, Çevresel Raporlama

JEL Sınıflandırması: M40, M41, Q56

Environmental Accounting and Environmental Reporting

Abstract

Businesses consume more natural resources and become dependent on the environment in order to meet the increasing human needs with the effect of economic and technological developments. As a matter of fact, it is an important requirement to increase social responsibility awareness in ensuring sustainability and protecting the environment. In this context, the understanding of environmental accounting is important in obtaining accurate and reliable environmental information about the business, calculating the cost of the manufactured product correctly, presenting the real profit or loss to the relevant parties, adapting to international competition conditions and increasing environmental performance. Environmental accounting, also known as green accounting, is required to provide information to the society about the environmental impact dimension and environmental protection activities of businesses that consume natural resources. In this study, the relationship between accounting and natural environment in the context of business-natural environment relationship is mentioned and the definition of environmental accounting, its aims, basic concepts and other types of accounting are evaluated in this direction. In the last part, the accounts and reporting methods that can be used in the context of environmental reporting are given in detail.

Keywords: Natural Environment, Environmental Accounting, Environmental Reporting

JEL Classification: M40, M41, Q56

¹ Arş. Gör., Gümüşhane Üniversitesi-İİBF, İşletme Bölümü, Muhasebe ve Finansman ABD, fatihakdeniz@gumushane.edu.tr

² Yüksek Lisans Öğrencisi, Karadeniz Teknik Üniversitesi, SBE, İşletme ABD, zeynoyavuz11@gmail.com

³ Yüksek Lisans Öğrencisi, Karadeniz Teknik Üniversitesi, SBE, İşletme ABD, dlyacar55@gmail.com

1. Giriş

Çevresel sorunların artışına neden olan faktörlerin başında kuşkusuz işletmeler gelmektedir. İşletmeler üretim faaliyetleri nedeniyle çevre ile sürekli etkileşim halinde olup faaliyet süreçlerinde önemli ölçüde çevresel kaynak kullanımını gerçekleştirmektedir. Sanayileşme ile birlikte hava, su, toprak kirliliği gibi çevresel sorunlarda artış meydana gelmeye başlamış, meydana gelen artışın etkisiyle çevre sorunlarını küresel boyuta ulaştırmıştır. Sosyal sorumluluk anlayışı çerçevesinde işletmeler birtakım çevre koruma faaliyetlerine yönelmiş söz konusu faaliyetlerden kaynaklanan finansal nitelikli işlemlerin kaydedilmesi ve raporlanması ihtiyacı çevre muhasebesinin ortaya çıkmasını sağlamıştır.

Çevre muhasebesi, doğal çevrenin ekonomideki rolünü anlamak için önemli bir araçtır. Çevre muhasebesi tarafından sağlanan veriler, yalnızca doğal kaynakların ekonomiye katkısını yansıtmamanın ötesinde aynı zamanda kirliliğin veya doğal kaynakların bozulmasına ilişkin maliyetlerin de belirlenmesini sağlamaktadır. Bu bağlamda işletme yönetiminin çevresel faaliyetlerine ilişkin bilgilerin elde edilmesi ve çevresel zararın önlenmesi veya ortadan kaldırılma derecesinin ortaya çıkarılmasında çevre muhasebesi ve çevre raporları işletmeler açısından önemli bir gerekliliktir.

Çalışmanın amacı, doğal çevre muhasebe ilişkisi bağlamında çevre muhasebesinin açıklanmasıdır. Bu nedenle çevre muhasebesinin amaçları, muhasebenin temel kavramları ve türleri ilişkisi konularına değinilmiştir. Son kısımda ise çevresel maliyet ve yatırımların bilanço ve gelir tablosu bünyesinde hangi hesaplarda takip edileceği, çevresel raporlama ve uygulamada kullanılan çevresel raporlama yöntemlerine ilişkin konular değeriendirilmiştir.

1.2. Doğal Çevre - Muhasebe İlişkisi

Doğal çevre; insanlar haricinde canlı ve cansız varlıklardan meydana gelen doğal etki ve kuvvetler tarafından yaratılan, insan müdahalesine maruz kalmamış veya bu müdahaleler tarafından değitirilmemiş tüm doğal varlıkları ifade eder (Akdeniz, 2015: 3).

Doğal çevre, tarih boyunca insanların faaliyetlerinden olumsuz yönde etkilenmiş olup sanayileşme faaliyetleri sonrasında çevresel kirlilik düzeyi önemli oranda artış göstermiştir (Kayaer, 2013: 65). Özellikle sanayileşmenin hız kazanması beraberinde üretim hacminin artması küresel boyutta doğal çevrenin zarar görmesine ve çevre felaketlerinin ortaya çıkmasına neden olmuştur (Özko, 1998: 15). Sanayi devrimine kadar yerel sorun olarak kabul edilen çevre sorunları, sanayileşmenin gelişmesiyle birlikte küresel boyutta değeriendirilmeye başlamıştır (Taşkın, 2019: 16). Bu doğrultuda çevresel sorunların giderilmesine yönelik olarak çözümler odaklı

bir yaklaşım çerçevesinde çevre sözleşmelerinin oluşturulması ve hukuki bir dayanağa sahip olması hususu önem teşkil etmektedir (Kaya, 2011: 440).

İşletmeler doğal çevreye verilen zararların giderilmesi bağlamında, çevreye ilişkin koruma faaliyetlerinin gerçekleştirilmesinde birtakım parasal harcamaların yapılması zorunluluğu, konunun muhasebe boyutu ile ele alınması gerekliliğini ortaya koymaktadır. Katı ya da sıvı türdeki tüm atıkların, su kirliliğinin ve sera gazlarının etkilerinin azaltılmasına yönelik olarak bazı çevresel yatırım ve harcamaların getirdiği ek maliyetler çevre muhasebesinin esas konusunu oluşturmaktadır. Nitekim muhasebe, finansal nitelikte işlemler sonucunda elde edilen bilgilerin belli bir düzen içerisinde kaydedilmesi, sınıflandırılması ve bilgi kullanıcılarına raporlanmasını kapsayan bir süreçtir. Söz konusu süreç muhasebe bilgi sisteminin özünü oluşturmakta olup bu sistemin çevre muhasebesi bağlamında da etkin şekilde yürütülmesi gerekmektedir.

1.3. Çevre Muhasebesinin Tanımı ve Amaçları

Yeşil muhasebe olarak da bilinen çevre muhasebesi (Gökdeniz, 1996: 21), çevresel kaynakların oluşumu, kullanım biçimi, işletmenin faaliyetleri sonucu bu kaynaklarda oluşan artış ya da azalışı ve işletmenin çevresel açıdan durumunu açıklayan, bilgileri üreten ve ürettiği bu bilgileri ilgili kurum ve kuruluşlarla paylaşan bilgi sistemidir (Kurşunel vd., 2006: 84). Nitekim söz konusu kavram “Bu dünya bize atalarımızdan miras kalmadı, biz onu çocuklarımızdan ödünç aldık” atasözü anlayışını destekleyen görüşlere dayanmakta ve doğal çevreye verilen zararın ortaya konulabilmesini amaçlamaktadır (Özkoç, 1998: 18). Diğer bir tanıma göre çevre muhasebesi, bir şirket içerisinde gerçekleştirilen bütün faaliyetlerin çevre açısından sınıflandırılması, envanterinin tutulması ve meydana gelen değişimlerin parasal ve fiziksel boyutlarının ortaya çıkarılması ve bunun, şirket bilançosu ile bütünleştirilip şirketin gerçek karlılığının bulunması yönündeki düzenlemelerdir (TÜSİAD, 2005: 25). Bu tanımlardan da anlaşıldığı üzere çevre muhasebesi işletmelerin sorumlu tutulmadığı çevre kaynaklı maliyetlerini, kendi iradeleriyle gönüllü olarak kaydettiği, sınıflandırdığı, özetleyerek raporladığı, sonrasında bilgi kullanıcıları ile paylaştığı bir bilgi sistemidir. Zira çevre muhasebesi hususunda çevresel maliyet türleri, kaynakları, riskleri ve harcamalarının belirlenmesi, kaydedilmesi ve raporlanması konusu önem arz etmektedir (Aslan, 2017: 39).

İşletmelerin çevre muhasebesini uygulama amaçları aşağıdaki şekilde sıralanabilmektedir (Kaya, 2006: 40):

- **Bilgi Üretmek:** Çevre muhasebesinde, diğer muhasebe türleri gibi mali ya da diğer türde birçok bilginin üretimi amaçlanmaktadır. Bu doğrultuda mali niteliği olmayan çevresel bilgilerin parasal olarak ifade edilmesi önem arz etmektedir.

- **Kaynak Envanteri Çıkarmak:** Çevre muhasebesinin bir diğer amacı, muhasebenin temel işlevlerinden biri olan çevresel envanter işlemini uygulayarak şirketin sahip olduğu doğal kaynakların miktarını belirlemektir.
- **Mamul Maliyetlerin Doğru Olarak Hesaplanmasını Sağlamak:** Geleneksel maliyet muhasebesi anlayışına göre malzeme ve işçilik dışındaki tüm maliyetler Genel Üretim Hesabı'na kaydedilir ve üretim maliyetine yansıtılır. Çevre muhasebesi, çevresel maliyetleri belirlemek ve gerektiğinde yeni "gider yeri" oluşturmak suretiyle doğru mamul maliyetini hesaplamayı amaçlamaktadır. Ayrıca üretim faaliyetlerinde kullanılan doğal kaynakların kullanım maliyetleri veya çevrede meydana gelen zararların mamul maliyetlerine yüklenmesi hususu önem arz etmektedir.
- **Gerçek Kar veya Zararın Hesaplanmasını Sağlamak:** Geleneksel yaklaşıma göre kar ya da zarar, gelir ve gider arasındaki olumlu ya da olumsuz farkı ifade etmektedir. Çevresel muhasebe, özellikle su, hava ve toprak gibi çevresel kaynak kullanımının neden olduğu gider ve maliyetleri kar/zarar hesaplamasına dahil etmektedir. Bu çerçevede gerçek kar veya zarar, çevresel kaynaklardaki değişikliklerin dikkate alınması suretiyle hesaplanabilecektir.
- **Uluslararası Piyasalarda Rekabet Şartlarına Uyumu Kolaylaştırmak:** Artan çevre bilincinin etkisiyle ISO 14000 gibi standartlar uluslararası pazarda rekabet koşulu olarak görülmeye başlanmış olup çevre muhasebesi söz konusu standartların işletmelerde kullanımını kolaylaştırmaktadır.
- **Çevresel Performansı Artırmak:** Çevresel performans, işletmeler tarafından gerçekleştirilen mamul, hizmet ve faaliyetlerin çevresel sonuçlarının ölçülebilirliğini ifade etmektedir. Çevre muhasebesinde mali performansın yanı sıra çevresel performansın da artırılması amaçlanmaktadır.

1.4. Muhasebenin Temel Kavramları ve Türleri Açısından Çevre Muhasebesi

Çevre ile etkileşim halinde bulunan işletmeler, doğal kaynakların azalması ve çevre kirliliğinin artmasıyla birlikte, çevre konusunda daha fazla titiz hareket eden, atıklarını yeniden kullanan veya atık miktarını azaltan, yeni teknolojiler ve yeşil ürünler üreten çevreci yaklaşıma yönelmektedir (Deniz, 2018: 36). Bu doğrultuda söz konusu çevreci yaklaşım işletmelerin bütün unsurlarının yanı sıra önemli fonksiyonlardan biri olan muhasebeyi de büyük ölçüde etkileyeceği düşünülmektedir.

Doğal çevre, çevre muhasebesi ilişkisi bağlamında muhasebenin içerisinde bulunduğu bazı unsurlarda değişikliğe neden olması beklenmektedir. Nitekim söz konusu unsurların başında muhasebenin temel kavramları gelmekte olup ayrıca tüm muhasebe türleriyle çevre muhasebesi ilişkisi kurmak mümkündür (Akdeniz, 2015: 5).

Muhasebenin temel kavramları, muhasebe ilke ve uygulamalarının dayanağını oluşturmakta olup, muhasebe biliminin gözleme dayalı temel düşünce ve çıkış noktasıdır (Sevilengül, 2014: 17). Bu doğrultuda aşağıdaki kısımda muhasebenin temel kavramları olan sosyal sorumluluk, ihtiyatlılık, parayla ölçülme, maliyet esası, süreklilik, tam açıklama, tutarlılık, dönemsellik, tarafsızlık ve belgelendirme, önemlilik ve özün önceliği kavramları ile çevre muhasebesi ilişkisi değerlendirilmiştir.

- **Sosyal Sorumluluk Kavramı:** Bu kavram, muhasebe faaliyetlerinin gerçekleştirilmesi, finansal tabloların düzenlenmesi ve raporlanmasında; sadece belli kişi ya da grupların menfaatinden ziyade, toplum içerisindeki tüm kişilerin menfaati gözetilmesi anlayışını esas almaktadır. Söz konusu kavram ile finansal bilgi üretimi sürecinde elde edilen bilginin gerçeğe uygun, tarafsız ve doğru olması gerekliliği ifade edilmektedir (Akdoğan ve Sevilengül, 2000: 39).

Çevre muhasebesi açısından sosyal sorumluluk kavramı, işletmelerin finansal bilgi kullanıcılarına kâr ve zarara ilişkin bilgilerin yanı sıra aynı zamanda doğal çevre üzerindeki faaliyetlerine yönelik bilgilerinin de sunulması gerekmektedir. Nitekim muhasebenin en önemli temel kavramlarından biri olan sosyal sorumluluk, belirli bir kişi veya belirli bir grubun değil tüm toplumun çıkarlarının korunması ilkesine uygun olarak, olumsuz dışsallıklar üretebilecek çevre sorunlarının muhasebe ile bütünleştirilmesi gerekliliğini ifade eder. Sosyal sorumluluk amacı çerçevesinde çevre muhasebesi, çevresel kaynakların değer tespitinin yapılması, gerekli kayıtlama, raporlama ve analizlerin çevre konularını da kapsayacak bir yaklaşım doğrultusunda güvenilir finansal bilgiler elde edilebilecektir (Akdeniz, 2015: 8).

- **İhtiyatlılık Kavramı:** Bu kavram, işletmelerin karşılaşılabileceği olası riskleri göz önüne alarak muhasebe faaliyetlerinde ihtiyatlı davranılması gerekliliğini ifade etmektedir. İhtiyatlılık kavramı gereği, işletmeler faaliyetleri sonucunda meydana gelen kayıplar için karşılık ayırmakta, gerçekleşmesi yüksek bir olasılık olarak görülen kazançlar için gerçekleşme dönemlerine kadar herhangi bir kayıt yapmamaktadır (TÜRMOB, 2014, 10).

İhtiyatlılık kavramı bağlamında çevre muhasebesi açısından konu ele alındığında, işletmeler çevreye verdiği zarar gerekçesiyle ilgili yasa ve yönetmeliklerden kaynaklı cezaların neden olacağı olası zararlara tedbir amacıyla karşılık ayrılmalıdır (Deniz, 2018: 41).

- **Parayla Ölçülme Kavramı:** Ekonomik olay ve işlemlerin ortak bir para birimi cinsinden muhasebeye yansımaları ifade etmektedir (Ağ, 2016: 73). İşletme faaliyetlerinde başlangıçta miktar olarak kilogram, metre, litre vb. ölçü birimi ile ifade edilse de belgeleme ve kayıt aşamasında parayla ifade edilmelidir (Kaya, 2006: 45).

Çevresel kaynak ve faaliyetler genellikle parayla ifadesi zor unsurlardan meydana gelmektedir. Örneğin doğadan elde edilen kaynaklar ortak mal olarak kabul edilmekte ve özel mülkiyet bağlamında değerlendirilememektedir. Nitekim söz konusu unsurların fiyatlandırılması sürecinde bazı sorunlar ile karşılaşılmaktadır. Bu sorunların aşılmasına yönelik olarak çeşitli yaklaşım ve teknikler geliştirilmesine karşın bu doğrultudaki çalışmalar varsayımdan öteye gidememektedir (Yetkin, 2013: 34).

- **Maliyet Esası Kavramı:** Para ve cari alacaklar hariç tüm varlıkların ve gider kalemlerinin ilk edinim maliyetleriyle muhasebeleştirilmesi gerektiğini ifade etmektedir (Ağ, 2016: 74).

Kirliliğinin azaltılması ve çevre kalitesinin artırılması birtakım çevresel yatırımların yapılmasını gerektirmektedir. Nitekim işletmeler, atıkların geri dönüşümünün sağlanması ve karbon emisyonunun azaltılması amaçlı filtre takılması vb. çevresel harcamaların neden olduğu maliyetleri muhasebe bilgi sistemine dahil edilmesi suretiyle gerçek anlamda üretim maliyetini hesaplayabilmektedir. Aksi halde çevresel zararlar sonucunda ortaya çıkan dışsal maliyetler muhasebe bilgi sistemine dahil edilmeyerek kayıt dışı kalacaktır. Bu bağlamda çevre muhasebesi, içsel ve dışsal tüm maliyetlerin üretim maliyetine dahil edilmesi ve doğru mamul maliyetinin hesaplanabilmesinde önemli bir sorumluluk üstlenmektedir (Kırılıoğlu ve Can, 1998; 46).

- **İşletmenin Sürekliliği Kavramı:** İşletme faaliyetlerinin gerçekleştirilmesinde belli bir süreye bağlı kalmadan sürdürülmesini ifade etmektedir. İşletmenin sürekliliği kavramı temel kavramlar arasında da yer alan maliyet esasının temelini oluşturmaktadır (TÜRMOB, 2014, 8).

İşletmenin varlığını sürdürebilmesi, içerisinde yer aldığı çevrenin varlığına bağlıdır. Bu sebeple işletmeler varlıklarını koruyabilmek ve devamlılıklarını sağlayabilmek için içinde bulunduğu çevreye özen göstermelidirler (Deniz, 2018: 40).

- **Tam Açıklama Kavramı:** Bu kavram, finansal tablolardan yararlanacak kişi veya kuruluşların doğru karar almalarında veya vermelerinde yardımcı olmak amacıyla söz konusu tabloların anlaşılır ve açık bir şekilde düzenlenmesi gerektiğini ifade etmektedir (Ağ, 2016: 74).

Çevresel maliyetlerin hesaplanması, çevresel varlıkların değer kaybını belirlenmesi gibi hususlarda tam açıklama kavramı gereği finansal tabloların etkin olarak hazırlanması sürecinde çevre ile ilgili parasal olarak ifade edilemeyen unsurların dipnotlar yardımıyla raporlanmalıdır. Bu doğrultuda bilgi kullanıcıları, yatırım kararlarında ihtiyaç duyacağı bilgilere tam ve doğru

şekilde ulaşabilecektir. Ayrıca işletmeler çevre ile ilgili katlanılan ceza ve elde edilen teşvikleri söz konusu kavram uyarınca raporlamalıdır (Kızıllı vd., 2014: 24).

- **Tutarlılık Kavramı:** Muhasebe uygulamalarında uygulanan politikaların art arda gelen dönemlerde değiştirilmeden yerine getirilmesi gerektiğini ifade etmektedir (TÜRMOB, 2014: 8).

Çevre muhasebesi açısından, muhasebede yer alan çevreyle ilgili politika ve yöntemlerin dönemler itibarıyla izlenmeli ve tutarlı şekilde uygulanmalıdır. Çevresel faaliyetlere ilişkin süreçlerde, işlem basamakları ve çevresel etkinliklerle ilgili tutulan kayıt düzeninde değişiklik yapılmamalı, makul gerekçeler doğrultusunda yapılan değişiklikler hakkında gerekli açıklamalara yer verilmelidir (Aslan, 2017: 36).

- **Dönemsellik Kavramı:** İşletmenin sürekliliği kavramı gereği sınırsız olarak kabul edilen ömrünün, belli dönemlere ayrılması ve her dönemin faaliyet sonuçlarının diğer dönemlerden ayrı olarak ele alınmasıdır. Tahakkuk esasına göre düzenlenen gelir ve giderlerin muhasebeleştirilmesi, gelir ve kârların aynı dönem içerisinde yer alan maliyet, gider ve zararlar açısından ele alınması bu kavramın gereğidir (TÜRMOB, 2014: 8).

Çevre muhasebesi bağlamında işletmenin çevresel faaliyetleri sonucunda meydana gelen etkilerin gerçekleştiği dönemlere yansıtılması gerekmektedir (Deniz, 2018: 42).

- **Tarafsızlık ve Belgelendirme Kavramı:** Muhasebe kayıtlarının gerçeği yansıtacak şekilde düzenlenmesini, objektif olarak düzenlenen belgelere dayandırılmasını ve muhasebe kayıtları içerisinde esas alınacak yöntemlerin tarafsız ve önyargısız olarak seçilmesi gerektiğini vurgulamaktadır (Akdoğan ve Sevilengül, 2000: 7).

Çevresel nitelikteki finansal bilgiler belgelenmek suretiyle muhasebe bilgi sistemine dahil edilebilmekte, finansal nitelik taşımayan bilgiler ise kayıt dışı kalmaktadır. Çevre muhasebesi bağlamında en önemli zorluk finansal nitelikte olmayan çevresel bilgilerin belgelendirilmesi ve muhasebe bilgi sistemine dahil edilmesi hususudur. Zira söz konusu nitelikteki bilgiler ya finansal tablo dipnotlarında ya da bağımsız rapor aracılığıyla raporlanmaktadır (Çetin, 2011:29).

- **Önemlilik Kavramı:** Bir hesap kalemi veya finansal değer, finansal tablolara göre yapılan değerlemeleri veya alınacak kararları etkileyebilecek düzeyde olmasını ifade etmektedir. Finansal tabloların içerisinde önemli hesap kalemlerinin, finansal konuların ve diğer olayların yer alması zorunludur (TÜRMOB, 2014: 10).

Önemlilik kavramı çevre muhasebesi açısından incelendiğinde, karar vericilerin sonuçlarını etkileyebilecek düzeydeki çevresel varlık, borç ve gider niteliğine sahip harcamalar finansal tablolarda özel hesaplar içerisinde izlenmesi gerekliliğini ortaya çıkarmıştır (Kılıç, 2008: 16).

- **Özün Önceliği Kavramı:** Bu kavram, muhasebeleştirme işlemleri ve bu işlemlere yönelik yapılan değerlendirme şeklinin dışında işlemin özünün esas alınması gerekliliğini ifade etmektedir. Bu bağlamda çevresel maliyetlerin ortaya çıkışından ziyade meydana getirdikleri etkiler açısından ele alınması çevre muhasebesinde önem arz etmektedir (Çetin, 2011: 31).

2. Çevre Muhasebesi Diğer Muhasebe Türleri İlişkisi

Çevre muhasebesi; genel muhasebe, maliyet muhasebesi ve yönetim muhasebesi olmak üzere üç açıdan ele alınabilmektedir. Çevre muhasebesi, işletmenin çevreye olan etkilerinin muhasebeleştirilmesi açısından “genel muhasebe”, çevreci mamul geliştirilmesi ve fiyatlandırılması, temiz teknolojilere yatırım yapılması gibi konulara ilişkin maliyet bilgilerinin ulaşılabilir hale gelmesi açısından “maliyet muhasebesi”, çevresel bilgilerin yönetimle ilgili karar süreçlerine katılması açısından ise “yönetim muhasebesi” ile ilişkilidir (Yanar, 2019: 49).

2.1. Genel Muhasebe ile Çevre Muhasebesi İlişkisi

Çevresel faaliyetlerin hangi hesaplara kaydedileceği ve nasıl raporlanacağı genel muhasebe ve çevre muhasebesi ilişkisi bağlamında değerlendirilmektedir. Bu muhasebe türleri kayıt ve raporlama olmak üzere iki noktada kesişmektedir. Çevresel faaliyetlerin kayıt altına alınması, bilançoda gösterilecek faaliyetler ve sonuç hesaplarında gösterilecek faaliyetler olarak ikiye ayrılmaktadır. Bilanço hesaplarında gösterilecek çevresel faaliyetlerin, mevcut hesaplardan hangisinde izleneceği veya yeni bir hesap açılacaksa hangi isimle kullanılacağı soruları kayıtlamanın ilk adımını oluşturmaktadır (Taşdemir, 2011: 51).

Bilanço hesaplarında tüm faaliyetlerin gösterilmesi mümkün olmadığından bazı çevresel faaliyetler sonuç hesaplarında izlenmektedir. Bu noktada, maliyet ve giderlerden oluşan çevresel faaliyetlerin nasıl kayıt altına alınacağı sorusu gündeme gelmektedir. Klasik giderlere ek olarak, çevre vergileri, cezalar, emisyon kontrol ve azaltım giderleri vb. giderlerin kayıt altına alınması ve raporlanması konularında genel muhasebe ve çevre muhasebesi bilgi alışverişinde bulunmaktadır (Gönen ve Güven, 2014: 44).

Muhasebenin en önemli işlevlerinden biri olan raporlama, muhasebenin ürettiği bilgileri özetleyerek raporlar halinde bilgi kullanıcılarına sunmaktadır (Taşdemir, 2011: 68). Genel muhasebe parayla ölçülebilen bilgileri sınıflandırmakta, çevre muhasebesi bu verilere ek olarak parayla ölçülemeyen verileri de işleyerek ilgililere sunmaktadır (Gönen ve Güven, 2014: 44).

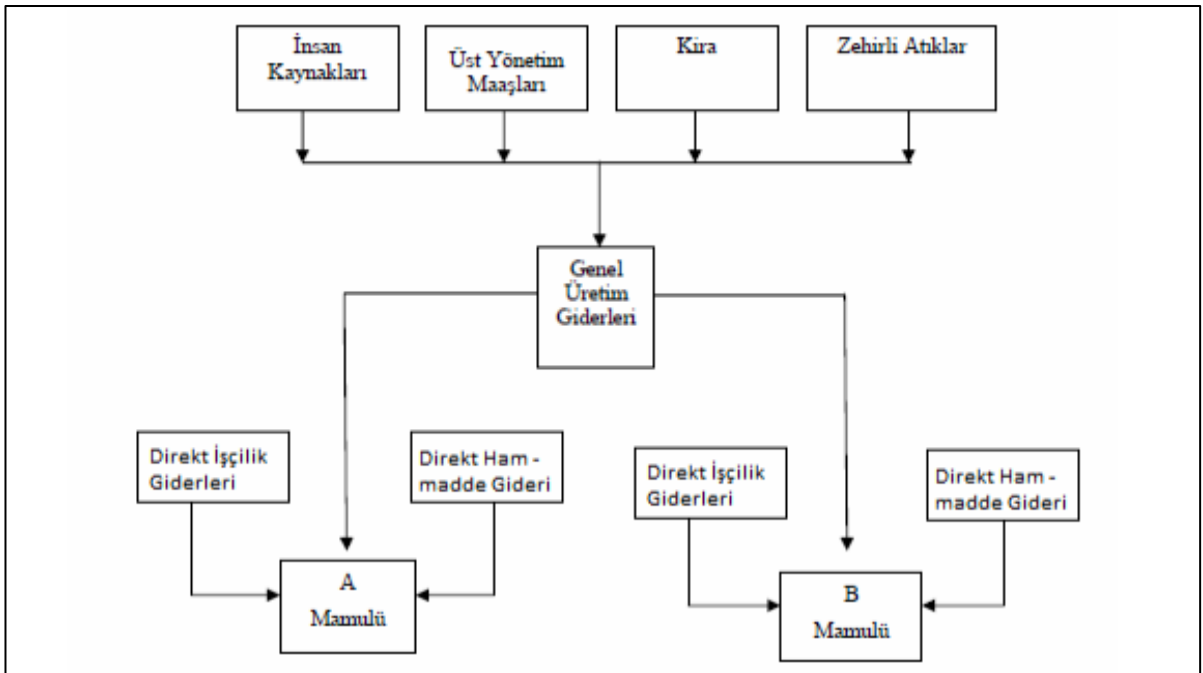
Çevre muhasebesinde parasal nitelikteki çevresel bilgiler finansal tablolarda yer alan ilgili hesaplar bünyesinde raporlanmakta, parasal olarak ifade edilemeyen bilgilerin raporlanmasında ise dipnotlar ya da bağımsız çevre raporları olmak üzere farklı yöntemler uygulanmaktadır (Yanar, 2019: 50).

2.2. Maliyet Muhasebesi ile Çevre Muhasebesi İlişkisi

Maliyet muhasebesinin çevre muhasebesi ile ilişkisi birim ve toplam maliyetin hesaplanması sürecinde ortaya çıkmaktadır. Bu doğrultuda geleneksel maliyet muhasebesi yaklaşımı çerçevesinde çevresel maliyetler ya herhangi bir hesaba dahil edilmemekte ya da diğer maliyetler içerisinde muhasebeleştirilmektedir. Muhasebe ve raporlama sürecinde herhangi bir hesaba aktarılmayan maliyetler sosyal maliyet olarak adlandırılmaktadır. Zira söz konusu durum işletmelerin sosyal sorumluluk amacı ile bağdaşmamaktadır. Faaliyet süreçleri sonucunda ortaya çıkan diğer çevresel maliyetler ise “Genel Üretim Giderleri” hesabında izlenmekte olup söz konusu yaklaşım üretim maliyetinin mamullere yansıtılması bağlamında birtakım yanlış hesaplamalara neden olabilmektedir (Taşdemir, 2011: 52-53).

Örneğin, A ve B mamulü olmak üzere iki mamul üreten bir işletmede, A mamulü herhangi bir zehirli atık ortaya çıkarmazken, B mamulü zehirli atık meydana getirmekte ve çevresel maliyete neden olmaktadır. Geleneksel maliyet muhasebesi anlayışına göre bu mamullere ilişkin çevre maliyetlerinin dağıtımı aşağıda yapılmaktadır.

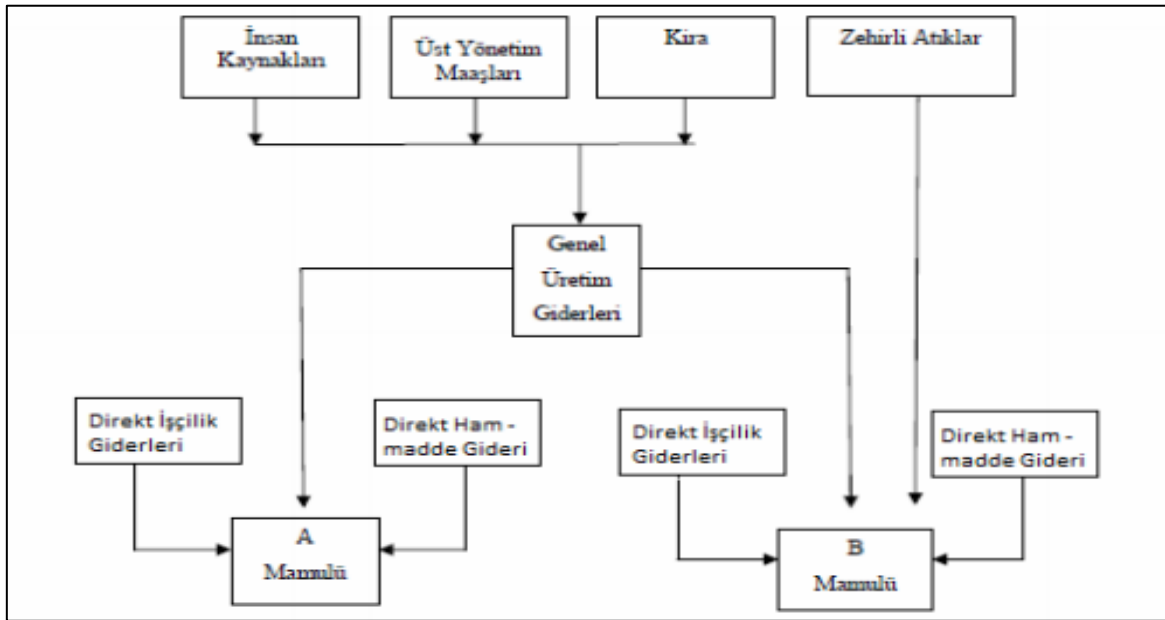
Şekil 1: Geleneksel Maliyet Anlayışına Göre Çevre Maliyetinin Dağıtımı



Kaynak: EPA, 1995: 22.

Şekil 1’de görüldüğü üzere, geleneksel maliyet muhasebesi sistemine göre mamul maliyeti hesaplanırken katlanılan tüm giderlere Genel Üretim Giderleri Hesabı içerisinde yer verilmektedir. Bu durum hem A hem de B mamulünün maliyetinin yanlış hesaplanmasına neden olmaktadır. Böyle bir hesaplama, tehlikeli atık ortaya çıkarmayan ve çevresel maliyet oluşturmuyan A mamulünün çevresel maliyetten pay almasına neden olmaktadır. Nitekim çevre muhasebesi, çevresel maliyetlerin dağıtımını yaparken Faaliyet Tabanlı Maliyetleme gibi hassas dağıtım yöntemleri yardımıyla mamul maliyetini daha doğru hesaplayabilmektedir.

Şekil 2: Düzeltilmiş Maliyet Muhasebesi Sistemine Göre Çevre Maliyetinin Doğru Dağıtımı



Kaynak: EPA, 1995: 24.

Şekil 2’deki maliyet dağıtımına göre tehlikeli atık içermeyen ve çevresel maliyeti olmayan A mamulü genel üretim maliyetlerinden sadece pay alırken, çevresel maliyetleri olan B ürünü hem genel üretim maliyetlerinden hem de çevresel maliyetlerden pay almaktadır. Nitekim çevre muhasebesi yaklaşımının benimsenmesi mamul maliyetinin doğru hesaplanması bağlamında önem arz etmektedir.

Çevresel maliyetler, şirketlerin üretimlerinden kaynaklanan çevresel zararları karşılamak veya üretimleri sonucunda oluşacak çevresel zararı önlemek amacıyla katlandıkları maliyetler olarak tanımlanmaktadır (EPA, 1995: 11). Söz konusu maliyetler; azaltma, kullanma ve zarar maliyetleri olarak üçe ayrılmaktadır (Beller vd., 2012: 100).

İşletmeler gerçekleştirdiği çevresel yatırımlar gereği bazı sabit maliyetlere katlanmaktadır. Çevre sorunlarını önlemek amacıyla katlanılan sabit maliyetler azaltma maliyetleri olarak

adlandırılmaktadır (Özbirecikli ve Melek, 2002: 84). Söz konusu maliyetlerin büyük bir bölümü çevreyi koruma amaçlı olup bu maliyetler “çevresel koruma maliyetleri” olarak da bilinmektedir. Ayrıca azaltma maliyetleri ‘Bu dönemde çevre için ne yaptın?’ sorusunun cevabıdır (Başkale, 2009: 49).

Yararlanma maliyeti olarak da adlandırılan kullanma maliyeti, işletmenin faaliyetlerinde kullandığı çevresel kaynakların bedelidir. Bu maliyeti belirlemek için çevresel kaynakların kullanımı sonucu oluşan yıpranma, aşınma maliyetlerinin belirlenmesi gerekmektedir (Kırılıoğlu ve Fidan, 2011: 8). Etkileme maliyetleri olarak da adlandırılan zarar maliyetleri ise işletmenin faaliyetleri sonucunda oluşacak çevresel kirliliğin azaltılmasına yönelik işlemlerin yapılmaması ya da eksik yapılması sonucu ortaya çıkan çevresel zararlardan oluşmaktadır (Yağlı, 2006: 59). Kullanma ve zarar maliyetleri, üretim seviyesinin artması veya azalmasına bağlı olarak değişiklik gösteren maliyetlerdir (Alagöz ve Yılmaz, 2001: 153). Tablo 1’de söz konusu çevresel maliyet türlerine yer verilmiştir.

Tablo 1: Çevresel Maliyetlerin Dağılımı

Azalma Maliyetleri	Kullanma Maliyetleri	Zarar Maliyetleri
Çevre planlaması Süreç kontrol Emisyon ölçüm cihazları Çevreye zararsız mamul tasarım geliştirme Geri dönüşüm tasarımları Çevreye zararsız ambalaj geliştirme Çevre geliştirme Çevresel eğitim Biyolog, kimyager hizmetleri Çevre mühendislik hizmetleri Çevre raporları Çevre etiketleri Çevre güvenilirlik Çevre yönetim sistemi Çevre denetimi	Hava maliyeti Su maliyeti Toprak maliyeti Gürültü maliyeti Görüntü maliyeti Doğalgaz maliyeti Petrol maliyeti Kömür maliyeti Enerji maliyeti	Hava kirliliği Su kirliliği Görüntü kirliliği Cezalar ve tazminatlar Çevre temizleme Şikayet araştırmaları Kefalet ve garanti giderleri Satış azalmaları Diğer zarar maliyetleri

Kaynak: Çalış, 2013: 183.

2.3. Yönetim Muhasebesi ile Çevre Muhasebesi İlişkisi

Yönetim muhasebesi, işletmelerin yönetim kararlarını etkileyen parasal olmayan bilgileri sağlayan ve yöneticilerin kararlarına yön vermede etkili olan bir muhasebe dalıdır (Seyitoğulları, 2016: 28). İşletmelerin yönetim kararlarını ve hedeflerini vermede finansal bilgilerin

belirlenmesi, toplanması ve analiz edilmesi aşamalarıyla ilgilenir ve çevre muhasebesi ile ilişki içindedir. Bu ilişki, çevresel maliyetler ve çevresel performansa ilişkin bilgilerin yönetim kararlarını etkilemesi ve faaliyet süreçlerinin değiştirilmesi noktasında ortaya çıkmaktadır (Güner, 2012: 47).

3. Çevre Muhasebesi - Raporlama ilişkisi

Çevresel raporlama, kurumsal çevre faaliyetlerini, mevcut mali tablolar aracılığıyla veya bağımsız raporlar şeklinde şirket içindeki ve dışındaki çıkar gruplarına gönüllü olarak raporlaması sürecidir (Kaya, 2006: 98).

Raporlama, muhasebenin önemli bir fonksiyonu olup kaydedilmiş ve sınıflandırılmış finansal bilgiler çerçevesinde finansal raporlar hazırlanmakta ve bilgi kullanıcılarına sunulmaktadır (Haftacı ve Soylu, 2008: 107). Bu doğrultuda finansal tabloların tek başına yatırımcının bilgi ihtiyacını karşılayamaması işletmeleri alternatif raporlama yöntemlerine yöneltmiştir (Karęın vd., 2013: 29). Artan çevre bilinci, finansal bilgi kullanıcılarının ve yasa koyucuların baskısı çevresel bilgilerin mevcut finansal tablolara eklenmesi ya da ayrı raporlar olarak sunulması zorunluluğunu beraberinde getirmiştir (Altınbay, 2007: 8).

Çevresel raporlama literatürde sosyal raporlamanın çerçevesinde değerlendirilmekte olup üç boyutlu raporlama ya da kurumsal sosyal sorumluluk raporlaması olarak adlandırılmaktadır. Söz konusu raporlamada, çevresel faaliyetler gönüllülük yaklaşımı doğrultusunda mevcut finansal tablolar ya da bağımsız bir rapor halinde bilgi kullanıcılarına sunulmaktadır (Taşdemir, 2011: 74). Mevcut finansal tablolar ağırlıklı olarak finansal nitelikteki bilgilerin raporlanmasında, bağımsız raporlar ise finansal ve finansal olmayan nitelikteki bilgilerin raporlanmasında kullanılmaktadır (Akdeniz, 2015: 25).

3.1. Çevresel Bilgilerin Mevcut Finansal Tablolara Dahil Edilerek Raporlanması

Muhasebe, işletmenin finansal nitelikli işlem ve olaylarını para ile ifade ederek kaydetme, sınıflandırma, özetleyerek raporlama ve sonuçları yorumlama bilimidir. Buradan hareketle çevre muhasebesi ile finansal nitelikli bilgilerin kaydedilmesi, sınıflandırılması, özetlenmesi ve raporlanması sağlamaktadır (Kırılıoğlu ve Can, 1998: 15).

Finansal nitelikteki çevre bilgilerinin muhasebeye entegrasyonunda herhangi bir sorun ortaya çıkmamakta, söz konusu bilgiler, diğer işlemler ile kaydedilmekte ve nihai muhasebe raporlarına eklenmektedir. Ancak finansal nitelikte olmayan çevresel bilgiler için ayrı raporlar düzenlenmektedir. Çevresel maliyet raporları sayesinde çıkar grupları işletmenin çevresel faaliyetleri konusunda kolay bir şekilde bilgi sağlayabilmektedirler (Öztürk, 2018: 70).

Finansal nitelikteki çevresel bilgiler; bilanço ve gelir tablosu içerisinde raporlama ve söz konusu finansal tabloların dipnotları içerisinde raporlama olmak üzere iki şekilde gerçekleştirilmektedir (Kaya, 2006: 127-129).

3.1.1. Bilanço ve Gelir Tablosunda Raporlama

Bilançoda izlenecek çevresel bilgi ve maliyetler aşağıdaki gibidir (Akdeniz, 2015: 26);

- Yasal gerekçeler ile ayrılan çevresel borçlara yönelik karşılıklara, bilançoda “37/47 Diğer Borç ve Gider Karşılıkları” grubu altında yer verilebilmektedir.
- Çevre kirliliğini önlemek ya da çevreyi temizlemek gibi amaçlarla alınan duran varlıklar, ilgili duran varlık hesaplarında (*Demirbaşlar, Tesis Makine ve Cihazlar, Yer Altı ve Yerüstü Düzenleri*), bahsi geçen hesapların niteliğinin karşılanmadığı durumlarda ise “*Diğer Maddi Duran Varlıklar Hesabı*”nda izlenmektedir.
- Çevre kirliliğini önlemek amacıyla çıkarılan karbon emisyon sertifikaları “*Haklar Hesabı*”nda izlenmektedir.

Gelir tablosunda izlenecek çevresel bilgi ve maliyetler aşağıdaki gibidir (Bektaş, 2018: 111).

- İşletmelerin üretim ile ilgili çevresel maliyetleri 730 Genel Üretim Giderleri, çevre dostu ürünlerin üretiminde katlanılan işçilik giderleri 720 Direkt İşçilik Giderleri, üretim faaliyetleri esnasında çevresel duyarlılık kapsamında mamulün bünyesine katılan maddeler 710 Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri Hesabı'nın alt hesaplarında izlenmelidir.
- Çevresel kirliliği önlemek amacıyla yapılan maliyetler 750 Araştırma ve Geliştirme Giderleri Hesabı'nın alt hesaplarında, çevresel duyarlılık kapsamında katlanılması gereken maliyetler 770 Genel Üretim Giderleri Hesabı'nın alt hesaplarında izlenmelidir. Çevresel duyarlılık kapsamında edinilen borçlar sebebiyle oluşan giderler 780 Finansman Giderleri Hesabı'nın alt hesaplarında izlenmelidir.
- İşletmelerin çevreye verilen zararlar karşılığı ödediği tazminatlar ve ortaya çıkan zararlar 689 Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar Hesabı'nda izlenmelidir.
- İşletmelerin faaliyetleri sonucunda oluşan atıklar varsa bu atıkların satışından elde ettiği gelirler 602 Diğer Gelirler Hesabı'nın alt hesaplarında veya 679 Diğer Olağandışı Gelir ve Karlar Hesabı'nın alt hesaplarında izlenmelidir.

3.1.2. Bilanço ve Gelir Tablosu Dipnotlarında Raporlama

Finansal tablo dipnotları, ilgililerin bilanço ve gelir tablosunda yer alan bilgilere ilişkin ayrıntıların anlaşılabilmesi amacıyla sağlanan ilave bilgilerdir. Olağanüstü çevre harcamaları, çevre kalemlerine uygulanan değerlendirme türleri ve yöntemleri, koşullu yükümlülüklerle ilişkin

açıklamalar ve çevresel yükümlülükler ve karşılıklar için ayrı bir hesap açılmışsa bu hesaplara ilişkin ayrıntılı bilgiler finansal tabloların dipnotlarında açıklanabilir (Taşdemir, 2011: 107).

Çevresel bilgilerin finansal tablo dipnotlarında kullanılması gereken durumlar aşağıda yer almaktadır (Kaya, 2006: 128);

- Finansal tablolarda çevresel kalemlere yönelik uygulanan değerlendirme yöntemleri ve değer düzenlenmesi sırasında uygulanan yöntemler,
- Gelir tablosunda yer verilen çevresel harcamalar,
- Herhangi bir “Diğer” kalemi altında çevresel yükümlülükler ve karşılıklar gösteriliyorsa ve bunun için ayrı bir hesap açılmamışsa, söz konusu hükümler hakkında ayrıntılı bilgiler,
- Koşullu yükümlülüklerle ilişkin açıklayıcı bilgiler,
- Bir borcun tahmin edilmesindeki belirsizlik ve ölçümünde önemli bir problem varsa, borcun ölçülememesinin sebepleri ve sonuçları,
- Yasalardan kaynaklı yaptırımlara ilişkin para cezası ve tazminat tutarı,
- Çevre koruma amaçlı alınan teşvik tutarına ilişkin bilgiler dipnotlarda açıklanmalıdır.

3.1.3. Faaliyet Raporunun Diğer Bölümlerinde Yer Alması Gereken Çevresel Konular

Çevresel bilgi ve belgeler bazı durumlarda finansal tablolara aktarılamaz. Zira bu durum finansal olmayan bilgi ve belgelerin temel finansal tablolardan ayrı olarak raporlanmasını gerektirmektedir. İşletmenin ana sözleşmesi, çeşitli düzenlemeler, kira sözleşmeleri, geleceğe yönelik yatırım planları vb. işlemler muhasebe raporlarında ayrıca belirtilmelidir (Taşdemir, 2011: 114-115).

3.2. Çevresel Bilgilerin Bağımsız Raporlar Aracılığıyla Raporlanması

Çevreye duyarlı işletmeler, çevresel bilgilere finansal tablolar içerisinde yeterince yer veremediği durumlarda bağımsız rapor hazırlamaya yönelmektedir. Bu doğrultuda çeşitli kuruluşların hazırlamış olduğu model ve kılavuzlar çerçevesinde çevresel bilgiler bağımsız raporlar aracılığıyla sunulmaktadır. Buna ilave olarak işletmeler kendilerine özgü çevresel raporlar da oluşturabilmektedir (Taşdemir, 2011: 117-118).

Ülkelere göre değişen ve yasal mevzuatlar kapsamında uygulanabilen finansal olmayan çevresel raporlama yaklaşımları aşağıda yer almaktadır (Akdeniz, 2015: 28-29):

- **Uyumluluk Testi Tabanlı Raporlama:** İç düzenlemeler ve kabul edilebilir sınırlar dahilinde sağlanan kamu ürünlerine ilişkin çevresel raporlamayı kapsamaktadır. Su, elektrik vb. kaynakların raporlanması bu kapsamda değerlendirilmektedir.

- **Zehir Yayan Stok Tabanlı Raporlama:** Genellikle özel tehlikeli kimyasalların üretim süreci ve kullanımları hakkında bilgi sağlanmaktadır. Ayrıca yerel kuruluşların her ülkede yüzlerce kimyasal içeren faaliyetler için hava, su ve toprak kaynaklarını karşılaştırmasına imkân tanımaktadır.
- **Etki Tabanlı Performans Raporlama:** Sosyal sorumluluk anlayışına uygun olarak işletmeler tarafında çevresel performanslarını izlemek amaçlı yapılan raporlamadır. Çevre raporları ve çevre yönetim sistemi raporları, performans raporlamasının iki yaygın türüdür.
- **Ekodenge Yaklaşımı:** Bu yöntemde, performans kriterlerine dayalı olarak resmi bir ekodenge (girdi kaynakları = ürün ve ürün dışı çıktılar) anlayışı çerçevesinde yapılan raporlamadır. Almanya'daki bazı işletmeler tarafından çevresel raporlama için kullanılmaktadır.
- **Çevresel Sorumluluk Yaklaşımı:** Altı veya sekiz çevresel kalite önleminin bir şirket üzerindeki etkisini ele alan, dışa dönük bir raporlama yöntemidir. ABD'deki kimya şirketleri tarafından çevresel raporlama amacıyla uygulanmaktadır.
- **Sera Gazı (Karbon) İndikatörü:** Farklı karbondioksit kaynaklarının enerjiye dönüştürülmesi alanındaki sektörlerde gaz emisyon çıktılarının raporlanmasıdır.
- **Güçlendirilmiş Raporlama:** Çevresel raporlamayı finansal, sosyal ve etik bir perspektiften topluluk performans ölçümleriyle birleştiren bir çevresel raporlama yaklaşımıdır. Bu uygulamanın gerçekleştirildiği ülkelerde raporlama farklı yöntemler kullanılarak yapılmaktadır. Örneğin, çevresel sorumluluk yaklaşımı ile toksik stok bazlı raporlama kullanılarak güçlendirilmiş raporlama yapılmaktadır.

4. Sonuç

Sanayileşme; hava, su, toprak kirliliği gibi çevre sorunlarının küresel boyuta ulaşmasına ve tüm canlıları olumsuz etkilenmesine neden olmaktadır. Bu doğrultuda söz konusu sorunların çözümüne yönelik olarak toplumun tüm kesimleri tarafından çeşitli çalışmalar yapılmaktadır. Bu çalışmalara ek olarak işletmeler çevreye verilen zararın ortadan kaldırılması veya en aza indirilmesi bağlamında bazı faaliyetlerde bulunmaktadır. Bu faaliyetler bazı yasal zorunlulukların dışında genellikle gönüllülük esaslı çerçevesinde gerçekleştirilmektedir. Gelecek nesillere yaşanabilir bir çevre bırakmanın en önemli adımı çevre sorunlarını önlemek, en aza indirmek veya ortadan kaldırmaktır. Nitekim yeşil muhasebe olarak bilinen çevre muhasebesi, işletmenin finansal nitelikteki çevresel faaliyetlerini kaydeden ve raporlayan bir bilimdir. Bu bağlamda hem toplumların hem de işletmelerin çevre bilincine sahip olması çevre muhasebesi ve çevresel raporlama hususlarında farkındalığın artırılması önem arz etmektedir. Bu doğrultuda işletmeler çevresel kaynak kullanımının azaltılması, çevre kirliliğinin önlenmesi ve atıkların geri dönüşümü gibi konularda çevre bilincine sahip bir yaklaşım sergilemeli ve buna ilişkin sonuçları finansal tablolar ya da bağımsız raporlar aracılığıyla ilgililere sunmalıdır.

Kaynakça

- Ağ, A. (2016). *Sosyal Sorumluluk Anlayışı Çerçevesinde Üretim İşletmelerin Çevre Muhasebesine Verdikleri Önem: Tra 1 Bölgesinde Bir Araştırma*. Yayınlanmamış Doktora Tezi, Erzurum: Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Akdeniz, F. (2015). *Türkiye Muhasebe Standartları Kapsamında Çevre Muhasebesi Uygulamalarının İncelenmesi*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Trabzon: Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Akdoğan, N., ve Orhan S. (2000). *Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması*, Ankara: Gazi Kitabevi.
- Alagöz, A. ve Yılmaz, B. (2001). Çevre Muhasebesi ve Çevresel Maliyetler. *SÜ İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 1(1-2), 147-158.
- Altınbay, A. (2007). Çevresel Maliyetlerin Raporlanması. *Akademik Bakış Uluslararası Hakemli Sosyal Bilimler E-Dergisi*, (11), 1-11.
- Aslan, Ş. (2017). *Yeşil Muhasebe Sisteminde Çevresel Maliyetlerin Raporlanması: Mermer Üretim İşletmelerinde Uygulama*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Bayburt: Bayburt Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Başkale, E. (2009). *Çevre Muhasebesi ve Uygulaması*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul: Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Bektaş, D. (2018). *İşletme Fonksiyonları Açısından Çevreye Duyarlı İşletmecilik Faaliyetlerinin Muhasebe İşlemleri: Bir Üretim İşletmesi Üzerinde Araştırma*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Bilecik: Bilecik Şeyh Edebali Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Beller, B. vd. (2012). Çevre Maliyetlerinin Hesaplanması ve Muhasebeleştirilmesi: Bir Çimento Fabrikasında Vaka Çalışması. *Çağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 9 (1), 95-121.
- Çalış, Y. E. (2013). Çevresel Maliyetlerin Muhasebeleştirilmesi. *Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, 34(1), 175-190.
- Çetin, E. (2011). *Üretim İşletmelerinin Sosyal Bir Sorumluluk Olarak Çevre Muhasebesine Verdikleri Önem: Mersin – Tarsus Organize Sanayi Bölgesi'nde Faaliyet Gösteren Üretim İşletmeleri Üzerine Bir Uygulama*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Karaman: Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Deniz, M. B. (2018). *Muhasebe Bilgi Sistemi Bağlamında Çevre Muhasebesinin Türkiye Muhasebe Standartları (Tms) / Türkiye Finansal Raporlama Standartları (Tfrs) Açısından Değerlendirilmesi Ve Malatya Organize Sanayi Bölgesi'nde Bir Araştırma*. Yayınlanmamış Doktora Tezi, Malatya: İnönü Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Dilber, N. (2020). *Çevre Muhasebesinin Gelişmekte Olan Ülkelerde Uygulanabilirliği Üzerine Bir Araştırma*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul: İstanbul Kültür Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü.
- EPA - Environmental Protection Agency (1995). *An introduction to environmental accounting as a business management tool: key concepts and terms*. US Environmental Protection Agency, Office of Pollution Prevention and Toxics.
- Fındık, H. (2015). Termik Santrallerde Çevresel Maliyetlerin Muhasebeleştirilmesi. *Gaziantep Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 14 (4), 781-796.

- Gökdeniz, Ü. (1996), Çevre Muhasebesi. *Öneri Dergisi*, 1(5), 21-26.
- Gönel, F. (2005). Şirketlerin Yeni Yönetim Aracı: Çevresel Muhasebe.
- Gönen, S. ve Güven, Z. (2014). Çevresel Maliyetlerin Muhasebeleştirilmesine Yönelik Bir Seramik Fabrikasında Uygulama. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (63), 39-58.
- Güner, M. (2012). *Yöneticilerin Kişisel Değerlerinin Çevre Muhasebesi Tutumlarına Etkisi Üzerine Bir Araştırma*. Yayınlanmamış Doktora Tezi, Erzurum: Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Haftacı, V. ve Soylu, K. (2008). Çevresel Bilgilerin Muhasebesi ve Raporlanması. *Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, (15), 92-113.
- İçöz, A. ve Yavuz K. (2016). Çevre Maliyetleri Muhasebesi ve Raporlanması. *Journal Of International Social Research*, 9(42).
- Karataş, A. (2016). Yerel Yönetimlerde Çevre Korumanın Bir Aracı Olarak Çevre Eğitimi. *Çağdaş Yönetim Bilimleri Dergisi*, 3(1), 1-10.
- Karğın, S. (2013). Entegre Raporlama: Yeni Bir Raporlama Perspektifi. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 6 (1) 27-46.
- Kaya, U. (2006). *İşletme – Doğal Çevre İlişkilerinin Mali Tablolar Aracılığıyla Raporlanması ve Denetimi*. Ankara: Sermaye Piyasası Kurulu.
- Kaya, Y. (2011). Çok Taraflı Çevre Anlaşmalarına Uyum Sorunu ve Türkiye Üzerine Bir Değerlendirme. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 16(2), 439-462.
- Kayaer, M. (2013). Çevre ve Etik Yaklaşımlar. *Siyaset, Ekonomi ve Yönetim Araştırmaları Dergisi*, 1 (2), 63-76.
- Kılıç, E. (2008). *Türkiye Konaklama İşletmelerinde Çevre Muhasebesi ve AB Uygulamalarıyla Karşılaştırılması: Antalya Bölgesinde Bir Araştırma*. Yüksek Lisans Tezi, Antalya: Akdeniz Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Kırloğlu, H. ve Fidan, M. E. (2011). İşletmelerde Çevresel Maliyetler ve Bir Uygulama. *Akademik Yaklaşımlar Dergisi*, 2 (1), 1-24.
- Kızıllı, C. vd. (2014). Çevre Muhasebesinin Önemi Üzerine Yalova ilinde Bir Araştırma. *Beykent Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 7(2), 20-34.
- Kurşunel, F. vd. (2006). Muhasebe Meslek Mensuplarının Çevre Muhasebesi Hakkındaki Görüşleri: Konya İli Üzerine Bir Araştırma. *Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 2006 (2), 82-88.
- Özbirecikli, M. ve Melek, Z. (2002). Çevre Muhasebesi ve Çevresel Maliyetlerin Maliyet Muhasebesi Sistemine Etkileri ve Bir Araştırma, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 14(1), 82-91.
- Özkoç, A. E. (1998). Çevre Muhasebesi. *Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 13 (1), 15-26.
- Öztürk, A. (2018). *Tms / Tfrs Açısından Çevre Muhasebesi ve Bir İnceleme*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Ankara: Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Sevilengül, O. (2014). *Çözümlü Genel Muhasebe Problemleri*. Ankara: Gazi Kitabevi.

- Seyitoğulları, O. (2016). *Sanayi Sektöründe Çevre Muhasebesi Üzerine Bir Araştırma: Diyarbakır İli Örneği*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Diyarbakır: Dicle Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Taşdemir, V. (2011). *İşletme-Çevre İlişkilerinin Muhasebe Açışından Raporlanması*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Ankara: Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Taşkın, N. (2019). *Çevre Muhasebesi ve Bir Uygulama*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Ankara: Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Türk, B. ve Erciş, A. (2017). Türkiye'de Çevre Politikası ve Uluslararası Çevre Sözleşmeleri. *The Journal Of Academic Social Science Studies*, 54, 351-392.
- TÜRMOB (2014). *Muhasebenin Temel Kavramları ve Tekdüzen Hesap Planı*. 1.Baskı, Ankara: TÜRMOB Yayınları.
- Yağlı, F. (2006). *Çevre Muhasebesi ve Mermer İşletmeleri Uygulaması*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Muğla: Muğla Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Yanar, P. (2019). *Muhasebe Meslek Mensuplarının Çevresel Farkındalıklarının ve Duyarlılık Anlayışlarının Çevre Muhasebesi Uygulamalarının Artışı Üzerine Etkisi; Meslek Mensupları Üzerinde Bir Araştırma*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Bursa: Bursa Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Yetkin, N. (2013). *Çevresel Bilgilerin Muhasebesi ve Raporlanmasına Yönelik Bir Uygulama*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.