



## KONAKLAMA İŞLETMELERİNDE ÇEVRE MALİYETLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİNE YÖNELİK BİR UYGULAMA

### AN APPLICATION ON ACCOUNTED OF ENVIRONMENTAL COSTS IN ACCOMMODATION BUSINESSES

Hüseyin DALĞAR<sup>1</sup>, Furkan YILDIRIM<sup>2</sup>

#### Öz

*Konaklama işletmeleri çevre ile sürekli bir etkileşim içerisinde. Çevre yönetimi ve yeşil uygulamalar konaklama işletmelerinin sürdürülebilir turizme katkısı amacı ile önem kazanmaktadır. Bu işletmelerde sıklıkla maliyete konu olan çevresel harcamalar yapılmaktadır. İşletmelerin çevre maliyetlerinin muhasebe bilgi sistemlerine eklenmesi, yönetsel kararlar verme ve çevre maliyetlerini etkin yönetme noktasında kolaylık sağlamaktadır. Bu bağlamda çalışmanın amacı konaklama işletmelerinde çevre maliyetlerinin nasıl sınıflandırılıp muhasebeleştirildiğini açıklamaktır. Çalışma kapsamında beş yıldızlı bir otel işletmesinin çevre yönetimi maliyetleri belirlenmiş ve bu maliyetler önleme, kullanma ve zarar maliyetleri olarak gruplandırılarak muhasebeleştirme işlemleri yapılmıştır.*

**Anahtar Kelimeler:** Konaklama İşletmeleri, Çevre Maliyetleri, Çevre Muhasebesi

#### Abstract

*Accommodation businesses is in constant interaction with the environment. Environmental management and green practices are gaining in importance with the aim of contributing to sustainable tourism and accommodation businesses. In these businesses, which are often the subject of environmental cost expenditures are made. In addition to the environmental costs of businesses of accounting information systems, managerial decision making, to effectively manage environmental costs and provides convenience at the point. In this context, the aim of the study is how environmental costs in accommodation enterprises to be recognized and classified. In the study; five-star hotel environment management costs and the costs of the company determined "prevention, using and damage costs" were grouped transaction as recognition.*

**Keywords:** Accommodation Businesses, Environmental Costs, Environmental Accounting

<sup>1</sup> Doç. Dr., Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü, hdalgar@mehmetakif.edu.tr

<sup>2</sup> Öğr. Gör., Akdeniz Üniversitesi, Uygulamalı Bilimler Fakültesi, Bankacılık ve Sigortacılık Bölümü, furkanyildirim@akdeniz.edu.tr

## 1. GİRİŞ

Dünya, üzerinde yaşanan küresel ısınmalar ve ekolojik dengedeki bozulmalardan doğan felaketler gibi çevresel tehlikelere rağmen sahip olduğu kaynaklarla tüm insanlığa hayat vermektedir. Bu nedenle insanların tüm bu tehlikeleri göz önüne alarak çeşitli önlemler alması gerekmektedir. Bu gereklilik, sosyal bir sorumluluğun gereğidir (Bezirci vd., 2011: 61).

Çevrenin korunması için ülkeler, uluslararası örgütler ve diğer ilgili gruplar çeşitli programlar oluşturmuşlardır. Ancak, ekonomik kalkınmanın doğanın kirletilmeden sağlanması yeni maliyetleri de beraberinde getirirken, maliyetlerdeki büyüklük gelişmemiş ve gelişmekte olan ülkeleri korkutmuş ve bunun sonucu olarak ta "Kirleten öder" görüşü ortaya çıkmıştır. Bu da, işletmelere yeni yükümlülükler ve maliyetler getirmektedir. Bu yükümlülükler, işletmelere direkt çevreyle olan ilişki maliyetleri ve vergi şeklinde yansımaktadır (Sağlam, 1995: 2).

Dünya üzerinde yaşanan çevresel sorunları çözebilmek ve çevre kalitesini artırmak için tüm bilim dalları bir arada faaliyet göstermektedir. Muhasebe biliminin de tüm bu değişimlerden uzak kalması düşünülemez. Dolayısıyla Muhasebe Bilimciler de yaşanan çevresel sorunlara katkıda bulunabilmek için "Çevre Muhasebesi" kavramını gündeme getirmişlerdir. (Kırlioğlu ve Can, 1998:15).

Muhasebenin sosyal sorumluluk kavramı gereğince, muhasebe çalışanlarının çevresel tehlikelere karşı bilgi üretme sorumlulukları vardır. İşletmelerin faaliyetlerinden doğan bir takım çevresel faaliyetlerle ilgili fiziki ve mali unsurların saptanması, ölçülmesi ve muhasebe sistemi kapsamında etkin hale gelebilmesi için çevresel faaliyetlerle ilgili verileri sağlayacak yöntemlerin muhasebe sistemine kazandırılması gerekir (Haftacı ve Soylu, 2007: 103).

İşletmelerin çevre muhasebesinin önemini günden güne daha çok fark etmekte ve çevre muhasebesini uygularken karşılaştıkları sorunları çözmeye çalışarak işletme içi ve dışı bilgi kullanıcıları için karar alma, planlama ve kontrol aşamalarında beklenen faydanın artması için çaba sarf etmektedirler (Korukoğlu, 2011: 81).

Günümüzde giderek artan çevre maliyetlerinden en çok etkilenen sektörlerden birisi de konaklama sektörüdür. Doğrudan doğruya doğa ile ilişkili bir alan olması ve tüketim ağırlıklı bir sektör olması nedeniyle konaklama işletmelerinde çevre maliyetlerinin toplam maliyetler içerisinde önemli bir pay oluşturduğu görülmektedir. Bu bağlamda bu çalışmada konaklama işletmelerinin çevre maliyetleri incelenerek nasıl muhasebeleştirileceği ele alınmaktadır.

## 2. MUHASEBE- ÇEVRE İLİŞKİSİ

Çevre; canlıların yaşamsal ihtiyaçlarını doğrudan veya işlemler sonucunda karşıladıkları kaynakların genel ifadesidir. Daha geniş bir tanım ile çevre; insan ve diğer tüm canlı varlıklar ile birlikte doğanın ve doğadaki insan yapısı öğelerinin tamamıdır (Alagöz ve Yılmaz, 2001: 148).

Toplumlar geliştikçe sanayi sektörü artmakta ve ekonomik büyüme gerçekleşmektedir. Bu büyüme ile çevresel sorunlar da büyümektedir. Artan hava ve su kirliliği, küresel ısınma, ormanların azalması, kimyasal ve radyoaktif atıklar gibi çevresel sorunların ortaya çıkmasına sebep olmaktadır (Akbaş, 2011: 31).

Dünya üzerinde çevre ile ilgili bu ve benzeri değişimler yaşanırken, muhasebe bilimi de tüm bilim dalları gibi yaşanan değişimlere uyum sağlamaktadır. İşletmelerin sosyal sorumluluğu gereği çevre muhasebesi ya da yeşil muhasebe kavramları ortaya çıkmaktadır (Esmeray ve Tanç, 2009: 242). Bu yeni anlayış ile muhasebeciler, işletmelerin çevresel etkilerine muhasebe hesaplarında yer vermişlerdir (Çelik, 2007: 154).

Çevre muhasebesi günden güne işletmeler açısından daha da önem kazanmaktadır. Bunun nedenlerinden birisi; işletmeler üzerindeki çevre ile ilgili dış baskıların artması, ikincisi ise tüm bu baskıların sonucunda çevre ile ilgili maliyetlerin, kazanç ve yararların ortaya çıkmasıdır (Gerşil vd. 2009: 84). Dünya Doğal Kaynaklar Enstitüsü'nün (WRI) rakamlarına göre, işletmelerin çevresel maliyetleri toplam maliyetlerin %20'sine ulaşmaktadır. (Okutmuş, 2005:180). Bu bağlamda çevresel sorunları önleyebilmek için, çevresel maliyetlere muhasebe sistemi içerisinde özel olarak yer vermek bir zorunluluk arz etmekte ve çevre ile muhasebe arasında güçlü bir ilişkinin varlığı yadsınamaz bir gerçek olarak karşımıza çıkmaktadır.

### **3. ÇEVRE MUHASEBESİ KAVRAMI VE ÖNEMİ**

"Çevre muhasebesi; bir işletmenin faaliyetlerinin çevresel açıdan ele alınarak sınıflandırılması, kayıtlarının tutulması, kayıtları yaparken karşılaşılan parasal ve/veya fiziksel boyutlardaki değişikliklerin ortaya konulması ve bu verileri işletmenin mali tablolarıyla bütünleştirip, gerçek durumunun ortaya konulması çabasıyla ilgili düzenlemelerdir" (Gönel ve Atabarut, 2005: 25). Bir diğer ifade ile çevre muhasebesi; "çeşitli muhasebe uygulamalarındaki bilgi ve çevresel maliyetlerin birleştirilmesini ifade eden genel bir terimdir" (Kurşunel vd., 2006: 83).

Çevre muhasebesi, özellikle büyük şirketlerin yönetiminde giderek daha çok yer bulan, çevre yönetim sisteminin ayrılmaz bir parçası olmuştur. Günümüzde faaliyet alanı giderek genişleyen ve yaygınlaşan konaklama işletmeleri de bünyesinde birçok faaliyet alanını barındıran işletmeler olması nedeniyle çevre ile sürekli etkileşim içerisinde. Bu işletmelerin yatırım aşamasından başlayarak faaliyetlerini sürdürdükleri her aşamada çevre yönetim sistemlerini etkin bir şekilde yürütmeleri gerekmektedir. Bu durum, diğer işletmelerde olduğu gibi konaklama işletmelerinin de sosyal sorumluluk bilinci ile doğrudan ilgilidir. Bu bağlamda sürdürülebilir bir yaşamsal gelecek için çevre bilinci kadar çevre muhasebesi de önem arz etmektedir (Aktürk vd, 2012: 91).

Diğer yandan çevresel problemler açısından bakıldığında, çevre muhasebesinin işletmelere sağlayacağı bir takım yararlar vardır. Bu yararlar şöyle ifade edilebilir: (Aymaz, 2009: 34)

- "Çevresel sorunların etkisine ilişkin sosyal anlayışın işletmenin finansal yapısına ve yıllık hesaplarına yansıtılması,
- Çevresel sorunların denetim programlarına dâhil edilmesi,
- Çevresel raporların ve çevre muhasebesi sisteminin gelişmesine katkı sağlayacak teori ve uygulamalar,
- Çevresel beyan ve raporların denetlenmesine ve incelenmesine katkı sağlaması,

- Çevresel karar verme, yönetim sistemlerini değerlendirme gibi denetimle ilgili diğer hizmetlere katkı sağlama".

İşletmeler, doğal kaynakları üretim faktörü olarak kullanmaktadırlar. İşletmelerin üretim ve tüketim sürecinde çevreye çeşitli atıklar bırakmaktadırlar. Tüm bunlar düşünüldüğünde işletmeler çevresel kirliliğe neden olmaktadır. Dolayısıyla işletmelerin üretim süreçlerinden tüketim süreçlerine kadar çevresel konuları dikkate alarak daha duyarlı bir tavır sergilemeleri gerekmektedir. Bu gereklilik işletmelerin faaliyet alanlarını ve yönetim stratejilerini de güncellemeleri ihtiyacını doğurmaktadır. Bu noktada işletmelerin faaliyet alanındaki değişmelerle, çevresel faktörlerin muhasebe sürecine aktarılmasını sağlayan çevre muhasebesi kavramı büyük önem kazanmaktadır (Gönen ve Güven, 2014: 41).

#### 4. ÇEVRE MALİYETLERİ VE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

İşletmelerin çevresel olarak etkileşimleri, çevresel maliyetleri doğurmuştur (Lazol vd, 2008:63). Bu maliyetler, oluşum nedenleri ve şekillerine göre çeşitlilik göstermektedirler. Çevresel maliyetlerin bazıları işletmenin çevreyi korumaya yönelik faaliyetleri sonucu oluşabileceği gibi, bazıları da kullanım sonucu ortaya çıkan maliyetlerdir. Diğer çevresel maliyetler ise işletmenin sebep olduğu çevresel zararları gidermek amacı ile ortaya çıkan maliyetlerdir (Ergin ve Okutmuş, 2007:150).

Kanada Yeminli Mali Müşavirler Enstitüsü'nün (CICA) yaklaşımına göre çevresel maliyetler üç grupta incelenmektedir. Bu maliyetler "önleme maliyetleri", "kullanma maliyetleri" ve "zarar maliyetleri"dir (Coşkun ve Karaca, 2008: 61).

**Önleme maliyetleri**, işletmelerin sebep oldukları çevre ile ilgili sorunları önlemek ya da azaltmak için katlandığı maliyetlerdir. Azaltma maliyetlerini, çevreyi koruma amacının dikkate alınması sonucu gerçekleşen maliyetler olmalarından dolayı bu maliyetleri çevreyi koruma maliyetleri olarak da ifade etmek mümkündür (Beller vd., 2012:100).

**Kullanma maliyetleri**, işletmelerin çevresel kaynakları kullanmaları sonucunda katlanacakları maliyetleri kapsamakta ve kamuya ait olan doğal kaynakların tüketilmesi sonucu meydana gelmektedir (Beller vd., 2012:100).

**Zarar maliyetleri**, işletmenin faaliyetlerinden dolayı ortaya çıkan çevresel kirliliklerin ve zararların işletmelere yükleyeceği maliyetler zarar ya da tahribat maliyetleri olarak ifade edilmektedir. Çevredeki kirliliklerden dolayı meydana gelen zarar maliyetlerinin hesaplanabilmesi için, çevredeki fiziksel tahribatın ölçümünün yapılması ve bu ölçüm doğrultusunda verilen tahribatın ekonomik karşılığının tespit edilmesi gerekmektedir (Beller vd., 2012:100). Çevresel maliyetlerin unsurları aşağıdaki tabloda gösterilmektedir;

**Tablo 1. Çevre Maliyetlerinin Sınıflandırılması**

<b>Çevresel Maliyet Grupları</b>	<b>Çevresel Maliyet Çeşitleri</b>
<b>Önleme Maliyetleri</b>	Çevre Planlama Maliyetleri
	Süreç Kontrol Maliyetleri
	Emisyon Ölçüm Cihazları Maliyetleri
	Zararsız Mamul Tasarım Maliyetleri
	Geri Dönüşüm Çalışmaları Maliyetleri
	Zararsız Ambalaj Tasarım Maliyetleri
	Çevre Geliştirme Maliyetleri
	Çevresel Eğitim Maliyetleri
	Laboratuar Hizmetleri Maliyetleri
	Çevresel Mühendislik Hizmetleri Maliyetleri
	Çevresel Raporlama Maliyetleri
	Çevre Etiketleme Maliyetleri
	Çevre Güvenilirlik Maliyetleri
	Çevresel Bilgi Sistemi Maliyetleri
	Çevresel Yönetim Sistemi Maliyetleri
	Çevre Denetimi Maliyetleri
	Çevre El Kitabı Maliyetleri
	Ürün Sorumluluk Sigortası Maliyetleri
	Atık Kontrolü Maliyetleri
	Atık Bertarafı Maliyetleri
	Atık Arıtımı Maliyetleri
Araştırma Geliştirme Maliyetleri	
Diğer Önleme Maliyetleri	
<b>Kullanma Maliyetleri</b>	Hava Maliyetleri
	Su Maliyetleri
	Toprak Maliyetleri
	Gürültü Maliyetleri
	Görüntü Maliyetleri
	Doğalgaz Maliyetleri
	Petrol Maliyetleri
	Kömür Maliyetleri
	Diğer Enerji Maliyetleri
	Diğer Kullanma Maliyetleri
<b>Zarar Maliyetleri</b>	Hava Kirliliği Maliyetleri
	Su Kirliliği Maliyetleri
	Toprak Kirliliği Maliyetleri
	Gürültü Kirliliği Maliyetleri
	Görüntü Kirliliği Maliyetleri
	Cezalar – Tazminatlar Maliyetleri
	Çevre Temizleme Maliyetleri
	Şikâyet Maliyetleri
	Garanti Maliyetleri
	Satış Azalma Maliyetleri
	Diğer Zarar Maliyetleri

**Kaynak:** Elmacı, O., & Tutkavul, K. (2015). Sürdürülebilir Üstünlük Elde Edebilme Bağlamında Çevresel Maliyetlerin Analizi Ve Çevresel Maliyetlerin Raporlanmasında Kaynak Tabanlı Maliyetleme Model Önerisi, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 17(1), S89-90.

İşletmeler, çevreyi koruma amacıyla yapmış oldukları yatırım harcamalarını diğer yatırımlarında olduğu gibi Tekdüzen Hesap Planına göre, “25 No’lu Maddi Duran Varlıklar” grubundaki hesaplardan ilgili hesaplar altında göstermektedirler. Yatırımın neden olduğu ek çevre maliyetlerini de, ya ilgili yatırım hesaplarında aktifleştirilerek ya da finansal tabloların dipnotlarında göstermek mümkündür (Haftacı ve Soyulu, 2008: 101).

İşletmelerin çevresel faaliyetlerine ait maliyetlerinin muhasebeleştirilmesinde ise, Tekdüzen Hesap Planı’nda yer alan 7 sayılı hesap sınıfında bulunan hesaplar kullanılmaktadır. İşletmelerin çevresel değerlerini korumak amacıyla katlandıkları doğrudan üretimle ilgili olan maliyetleri 73 No’lu gruptaki “730 Genel Üretim Giderleri Hesabını”; araştırma – geliştirme giderleri ile ilgili olan maliyetleri ise, 75 No’lu gruptaki “750 Araştırma Geliştirme Giderleri Hesabını” kullanarak muhasebeleştirme işlemlerini yapabilmektedirler (Beller vd., 2012:101). Üretim işletmeleri, ticaret işletmeleri ve hizmet işletmelerinin kayıtları bazı hususlarda birbirlerinden ayrılmaktadırlar. Konaklama işletmeleri, hizmet üretim işletmeleri olduğundan çevre maliyetlerinin muhasebeleştirilmesi konusunda hizmet üretim işletmeleri ele alınmıştır (Kılıç, 2008:35). Hizmet üretim işletmeleri çevresel değerlerini korumak amacıyla katlandıkları maliyetleri 74 No’lu gruptaki 740 Hizmet Üretim Giderleri hesabında izlenmektedir. İşletmelerin çevreye yönelik pazarlama-satış, dağıtım giderleri 76 No’lu gruptaki 760 Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri hesabında izlenmektedir. Çevre ile ilgili Genel Yönetim Giderleri, 77 No’lu gruptaki 770 Genel Yönetim Giderleri hesabı kullanılarak muhasebeleştirilmelidir. Bu hesaplar altında önleme, kullanma ve zarar maliyetleri alt hesap olarak gösterilmelidir.

## 5. LİTERATÜR

Çevre yönetimi muhasebesi, çevre muhasebesi ve yeşil muhasebe gibi çeşitli isimlerle adlandırılan bu kavram ile ilgili literatürde çok çeşitli çalışmalar yer almaktadır. Bu alandaki çalışmalardan öne çıkan bazıları aşağıda özetlenmektedir.

**Tablo 2. Literatür Özeti**

Yılı	Yazar	Yöntem	Sonuç
2001	Alagöz, A. Yılmaz, B.	Çalışmada, çevre muhasebesi ve çevresel maliyetler ile ilgili derleme çalışması yapılmıştır.	Sonuç olarak, çevre muhasebesinin gerekliliği dile getirilmektedir. Çalışmaya göre çevre muhasebesinin kurulması ve geliştirilmesi çevre yönetim sistemlerinden elde edilecek olan çevre maliyet bilgi ve analizine bağlıdır.
2007	Aslanertik B.E. Özgen I.	Çalışma kapsamında çevresel muhasebenin farklı boyutlarına yoğunlaşmakta ve otel işletmeleri açısından önemine dikkat çekmeyi amaçlayan derleme çalışması gerçekleştirilmiştir.	Çalışmanın sonucunda düzenlemelerin izlenerek işletmelerin yapılarına kolayca entegre edilmesi çevresel muhasebenin işletmeler tarafından etkin bir şekilde kullanılması ile mümkün olabilmekte olduğu görüşüne varılmıştır.
2007	Altınbay,	Çalışmada çevresel	Çalışma sonucunda; işletmelerin çevresel

	A	maliyetlerin raporlanması konusunda literatürel derleme çalışması yapılmıştır.	faaliyetlerine ilişkin mali nitelikli bilgiler üreten, firmada muhasebe bilgi sisteminin bir alt sistemi olarak çevresel maliyetleri bilgi kullanıcılarına sunacak olan bir raporlama sistemi kurulması önerilmiştir.
2007	Çelik M.	Çalışma kapsamında çevreye duyarlı muhasebe kavramları ile ilgili bir derleme çalışması yapılmıştır.	Çalışmada, bilgiler çevresel zararların önlenmesinde gerekli verilerin elde edilmesini sağlayarak çevre koruma konusunda daha etkin ve doğru kararlar alınmasına yardımcı olacağı sonucuna varılmıştır
2008	Coşkun A. Karaca N.	Çalışmada, KOBİ'ler için çevresel maliyetler; "çevresel yatırım maliyetleri", "çevresel yönetim ve işletme maliyetleri" ve "çevresel risk yönetim maliyetleri" olarak üç ana başlık altında toplanmış ve bu maliyet sınıflandırmasının bir KOBİ'nin çevre maliyetleri incelenerek yapılmıştır.	Çalışmanın sonuçlarına göre, 5 yıllık bir plan çerçevesinde, uygulama yapılan işletmenin çevre koruma amaçlı olarak yapacağı ek maliyetlerin yıllık işletme maliyetlerinin % 7'si oranında gerçekleşeceği belirlenmiştir.
2008	Lazol İ. Muğal E. Yücel Y.	Çalışma, çevre muhasebesi KOBİ'lerde ne ölçüde uygulandığının ortaya konulmasıdır. Araştırmada çevre muhasebesinin uygulamada da geçerli olup olmadığı sorgulanmıştır.	Araştırmada, işletmelerin büyük çoğunluğunun sosyal sorumluluklarını yerine getirebilmeleri için çevre muhasebesi uygulamaların da bulunduğu sonucuna varılmıştır.
2011	Akbaş H.E.	Bu çalışmada, işletmelerin, faaliyetlerinin çevresel etkilerini saptama ve azaltma ve böylelikle çevresel performanslarını geliştirme amacıyla kullanılacakları özel bir araç olarak çevresel yönetim muhasebesi yaklaşımı incelenmiştir.	Çalışmanın sonucunda; çevresel sorunlar karşısında geleneksel yönetim muhasebesinin yetersizlikleri ortaya konulmuştur. Ayrıca çevresel yönetim muhasebesinin özellikleri, unsurları, kullanım alanları ve sağladığı faydalar incelenmiştir.
2011	Bezirci M. Özpeynirci R. Duman H.	Çalışma kapsamında bir araştırma anketi oluşturulmuş ve muhasebe meslek mensupları açısından yeşil muhasebe uygulamaları ampirik olarak değerlendirilmiştir.	Yapılan bu çalışmanın sonucunda; muhasebe meslek mensuplarının yeşil muhasebe uygulamaları hakkında yeterli bilgiye sahip olmamaları nedeniyle yeşil muhasebe eğitiminin önemi ortaya çıkmıştır.
2012	Aktürk A., Akcanlı F., Şenol H., Akyüz A.	Çalışmada muhasebe standartlarının getirdiği yenilikler de dikkate alınarak çevre muhasebesi için hesap planı önerisi yapılmıştır.	Çalışmanın sonucunda; otel işletmelerinde ihtiyaca cevap verebilecek bir muhasebe organizasyonunun hazırlanması ve otellerin çevre muhasebesine açık olması gerekliliği ortaya konmuştur.
2012	Aydın S.	Birleşik Krallıkta faaliyet gösteren işletmelerin çevresel maliyetleri ve çevre muhasebesi uygulamaları incelenmiş, birbirleri ile karşılaştırılmış ve sonuçlar ortaya konulmuştur.	Çalışmanın sonucunda Birleşik Krallık'ta faaliyet gösteren konaklama işletmelerinin, Türkiye'deki konaklama işletmelerine kıyasla satın alma, su kullanımı, enerji kullanımı, zararlı ve toksik madde kullanımı ile atık yönetimine ilişkin kararlarda, çevreye daha duyarlı oldukları belirlenmiştir.

2013	Alagöz A., İrdiren D.	Çalışmada, maliyet muhasebesinde yer alan stratejik çözümler çevre muhasebesi kapsamında incelenmiştir.	Çalışmanın sonucunda, çevre maliyetleri karşılaştırmalı olarak sınıflandırılmış, ürün yaşam seyri maliyetleme yöntemi açıklanmış ve çevre maliyetlerinde hedef maliyetleme yöntemi için bir uygulama tasarlanmıştır.
2013	Albez, A.	Çalışma kapsamında çimento sanayinden Aşkale Çimentonun ulaşılan 2008-2012 yıllık faaliyet raporları incelenmiştir.	Çalışmanın sonucunda, fabrikanın yaydığı zararlı atıklardan çevreyi korumak için yaptığı bazı çalışmalardan bu raporlarda kısaca bahsedilmiş ancak neler yapıldığı ne kadara mal olduğu ayrıntıları bulunamamıştır. Faaliyet raporları bu haliyle işletmenin çevreye duyarlı olduğu izlenimini vermemektedir.
2013	Çalış Y.E.	Yapılan bu çalışmada çevresel maliyetlerin nasıl muhasebeleştirilmesi gerektiği anlatılmıştır.	Çalışmanın sonucunda, Yeşil Muhasebe olarak adlandırılan çevre muhasebesinin önemi belirtilmiştir.
2014	Gönen S. Güven Z.	Çalışma kapsamında seramik sektöründe faaliyet gösteren bir işletmenin çevresel maliyetleri gözden geçirilmiş ve bu işlemlerin muhasebeleştirilmesi sürecindeki işleyişi incelenmiştir.	Araştırma sonucunda çevre sorunlarını azaltmak ya da önlemek amacıyla çevre muhasebesi ve çevresel raporlamayla ilgili işletmeler teşvik edilmeli ve bu muhasebe alt dalı ve raporlama türü işletmeler düzeyinde uygulama alanı bulması gereği belirtilmiştir.
2015	Elmacı O. Tutkavul K.	Çalışma kapsamında, Genel itibarıyla alt hesaplarda izlenen çevre muhasebesi kalemlerinin ayrı bir ana hesap grubu oluşturularak üretim işletmeleri için çevresel maliyetlerin hesaplanması ve raporlanmasında Kaynak Tabanlı Yaklaşım Odaklı (Kaynak Tüketim Muhasebesi) yeni bir model önerisi geliştirilmeye çalışılmıştır.	Çalışma sonucunda Geliştirilen model önerisi sayesinde tam açıklama kavramı, sosyal sorumluluk kavramı ve önemlilik kavramına bağlı kalarak raporlama yapılmış olacaktır. Ayrıca çevresel maliyetlerin ayrı bir hesap grubunda izlenmesi çevresel maliyetlerin kontrolünü kolaylaştıracak ve bilgi kullanıcıları açısından daha güvenilir ve gereksinime uygun bilgi sunulmuş olacaktır
2015	Şentürk F. Fındık H.	Çalışma kapsamında, çevre alanında 2006-2014 yılları arasında yayınlanan 1.019 adet makale, içerik analizi yönüyle incelenmiş ve değerlendirilmiştir.	Çalışmada, 2006-2014 yılları arasında yayınlanan makalenin 40 adedi çevre muhasebesini konu edinmiştir. Muhasebe akademisyenlerinin çevresel sorunlara yönelik işletmelerin sorumluluklarını kapsayan çalışmalara yönelmeleri, gelecek nesillerin çevresel sorunlara karşı daha duyarlı bir şekilde yetişmelerini sağlayacak ortamların oluşturulması sonucuna varılmıştır.

## 6. UYGULAMA

### 6.1. Amaç ve Yöntem

Çalışmanın amacı, konaklama işletmelerinin çevresel maliyetlerinin nasıl sınıflandırılacağını ve muhasebeleştirileceğini açıklamaktır. Bu çalışma ile konaklama işletmelerine çevresel maliyetlerini tanımlamaları ve bunları muhasebe bilgi sistemlerine dâhil etmeleri noktasında katkı sağlamaya çalışılmaktadır.



Çalışma beş yıldızlı bir konaklama işletmesinde ilgili departman yöneticileri ile yüz yüze görüşme yöntemi ile gerçekleştirilmiştir. Bu görüşmeler kapsamında öncelikle otelin Muhasebe Müdürü ve Teknik Müdüründen konu ile ilgili bilgiler alınmış, daha sonra işletmenin dokümanları incelenerek mali tabloları ve mizanı gibi bazı muhasebe belgelerinden örnekler alınmıştır. Mali bilgilerin gizliliği ilkesi gereği işletmenin adının verilmemesi uygun görülmüştür.

## **6.2. ABC İşletmesi Hakkında Genel Bilgi**

İşletme, Antalya-Kundu bölgesinde faaliyet göstermektedir. Antalya ili içerisinde üç otele sahip olan zincir bir işletmedir. Otel 2009 yılında açılmış olup yaklaşık 15.000m<sup>2</sup> büyüklüğünde, 320 oda kapasiteli bir işletmedir. Otel ultra her şey dahil konseptte hizmet vermektedir. Yılın 12 ayında da hizmete açık durumda olan bir tesistir.

Otel ISO 14001 Çevre Yönetim Sistemi ilkelerine uyarak inşa etmiştir ve ISO 14001 sertifikasına sahiptir. Otel aynı zamanda 2011 yılında mavi bayrak belgesine sahip olmuştur. Ayrıca otelin ISO 22000 Gıda Güvenliği Sertifikası da bulunmakta olup, Yeşil Yıldız belgesi alabilmek için Kültür ve Turizm Bakanlığı'na başvuruda bulunmuştur.

## **6.3. ABC İşletmesinin Çevre Maliyetleri ve Muhasebeleştirilmesi**

Uygulamaya konu olan otel işletmesinin çevresel maliyetleri literatürde yaygın kabul görmüş şekliyle; önleme maliyetleri, kullanma maliyetleri ve zarar maliyetleri şeklinde üç gruba ayrılmıştır. İşletmeden alınan 2015 dönemine ait çevre maliyet unsurlarını sınıflandırılmış şekilde aşağıdaki tabloda yer almaktadır.

**Tablo 3. ABC Konaklama İşletmesinin 2015 Dönemi Çevre Maliyetleri**

	<b>Çevresel Maliyet Unsurları</b>	<b>Tutar (TL)</b>
<b>Önleme Maliyetleri</b>	Emisyon Ölçüm Cihazı Maliyeti	52.500
	İçme Suyu Arıtım Sistemi Maliyeti	36.000
	Tehlikeli Atık Bertaraf Sistemi Maliyeti	86.000
	İçme Suyu Arıtma Bakım Ve Onarım Gideri	600
	Atık Su Arıtım Maliyeti (ASAT)	160.000
	Soğutmalı Çöp Odası Maliyeti	5.000
	Atık Ayrıştırma İstasyonu Maliyeti	20.000
	Geri Dönüşüm Ayrıştırmaları Maliyeti	28.000
	Çevre Eğitimi Maliyeti	3.750
	Çevre El Kitabı Maliyeti	200
	Çevre Denetim Maliyeti (TSE)	3.000
	Enerji Tasarruflu Oda Sensörü Maliyeti	38.400
	Tasarruf Ampülü Maliyeti	8.450
	Tasarruflu Duş Başlığı Maliyeti	51.200
	Sensörlü Musluk Maliyeti	57.600
	Tasarruflu Sifon Maliyeti	40.000
	Enerji Danışmanlık Maliyeti	7.200
	Çevre Danışmanlık Maliyeti	3.000
	Oda İçi Çevre Broşürü Maliyeti	5.140
	Mavi Bayrak Denetim Maliyeti (TÇV)	700
	Çevre İlaçlama Maliyeti	10.688
	Yangın Tüpü Bakım Maliyeti	3.000
	Klima Bakım Onarım Maliyeti	1.500
	Jeneratör Bakımı Maliyeti	1.500
Çevre Temizlik Vergisi	3.500	
<b>Önleme Maliyetleri Toplamı</b>	<b>626.928</b>	
	İçme Suyu Arıtma Tesisi Su Gideri	7.620
	İçme Suyu Arıtma Tesisi Ve Soğutmalı Çöp Odası Elektrik Gideri	17.200
	Akaryakıt Maliyetleri	20.000
	Temizlik Malzemesi Gideri	272.000
	Buket Maliyeti	20.000
	Havuz Kimyasalları Maliyetleri	50.000
<b>Kullanma Maliyetleri Toplamı</b>	<b>386.820</b>	
<b>Zarar maliyetleri</b>		
	Çevre Temizleme Maliyetleri	44.340
	Gürültü Kirliliği Cezası Maliyeti	4.000
<b>Zarar Maliyetleri Toplamı</b>	<b>48.340</b>	
<b>Toplam Çevre Maliyeti</b>	<b>1.062.088</b>	

Uygulama yapılan işletmenin elektrik ve su gibi giderlerini çevre ile alakalı olanlar ve olmayanlar diye ayırt etmediği görülmüştür. İşletmeden alınan bilgilere göre kendilerinden söz konusu çevre ile ilgili bölümlerin kurulu güçlerine göre yaklaşık bir oran vermeleri istenmiştir. Buna göre; teknik müdürün yaptığı çalışmaya göre 860.000 TL tutarındaki toplam elektrik faturasının %2 sinin (860.000 TL x 0,02 = 17.200 TL) çevresel faaliyetler ile ilgili olduğu söylenmiştir. Ayrıca su tüketiminde de aynı oran verilerek, (381.000 TL x 0,02 = 7.620) ilgili rakamlar elde edilmiştir.

### 6.3.1. Önleme Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi

İşletmenin faaliyetlerini gerçekleştirirken çevresel tahribatı önleme amaçlı 2015 yılında katlandığı bazı maliyetleri ve bu maliyetlerin nasıl muhasebeleştirileceği aşağıda açıklanmaktadır.

1-) İşletmesi emisyon miktarını ölçmek amacıyla 52.500TL+KDV' ye emisyon ölçüm cihazı satın almıştır.

-----2015-----		
253 Tesis, Makine ve Cihazlar Hesabı	52.500	
253.05 Çevre Özellikli Maliyetler		
253.05.01 Önleme Maliyetleri		
253.05.01.01 Emisyon Ölçüm Cihazı	52.500	
191 İndirilecek KDV	9.450	
İLGİLİ HESAPLAR		61.950
<i>Emisyon Ölçüm Cihazı Alımı</i>		
-----/-----		

2-) Emisyon ölçüm cihazının kayıtlı değeri 52.500TL ve faydalı ömrü 5 yıldır. Amortisman gideri 10.500 TL olarak hesaplanmıştır

-----2015-----		
740 Hizmet Üretim Maliyeti	10.500	
740.05 Çevre Özellikli Maliyetler		
740.05.01 Önleme Maliyetleri		
740.05.01.03 Amor. ve Tük. Pay.	10.500	
257 Birikmiş Amortisman		10.500
<i>Emisyon Ölçüm Cihazına Ait Amortisman</i>		
-----/-----		

3-) İşletme 36.000TL + KDV' ye içme suyu arıtma sistemi satın almıştır.

-----2015-----		
253 Tesis, Makine ve Cihazlar Hesabı	36.000	
253.05 Çevre Özellikli Maliyetler		
253.05.01 Önleme Maliyetleri		
253.05.01.02 İçme Suyu Arıtım Tesisi	36.000	
191 İndirilecek KDV	6.480	
İLGİLİ HESAPLAR		42.480
<i>İçme Suyu Arıtım Sistemi Alımı</i>		
-----/-----		

4-) İçme Suyu Arıtım Tesisine ait kayıtlı değeri 36.000TL ve faydalı ömrü 10 yıldır. Amortisman gideri 3.600 TL olarak hesaplanmıştır.

-----2015-----		
740 Hizmet Üretim Maliyeti	3.600	
740.05 Çevre Özellikli Maliyetler		
740.05.01 Önleme Maliyetleri		
740.05.01.03 Amor. ve Tük. Pay.	3.600	
257 Birikmiş Amortisman		3.600
<i>İçme Suyu Arıtım Tesisine Ait Amortisman</i>		
-----/-----		

5-) İşletme çevre ve insan için tehlike arz eden tehlikeli atıkların yok edilmesi amacıyla 86.000TL+KDV maliyetle bertaraf sistemi kurmuştur.

-----2015-----		
253 Tesis, Makine ve Cihazlar Hesabı	86.000	
253.05 Çevre Özellikli Maliyetler		
253.05.01 Önleme Maliyetleri		
253.05.01.03 Tehlikeli Atık Bertaraf Sistemi	86.000	

191 İndirilecek KDV	15.480	
İLGİLİ HESAPLAR		101.480
<i>Tehlikeli Atık Bertaraf Sistemi Kurulumu</i>		

6-) Tehlikeli Atıkların Bertaraf Sisteminin kayıtlı değeri 86.000TL ve faydalı ömrü 10 yıldır. Amortisman gideri 8.600 TL olarak hesaplanmıştır.

-----2015-----		
740 Hizmet Üretim Maliyeti	8.600	
740.05 Çevre Özellikli Maliyetler		
740.05.01 Önleme Maliyetleri		
740.05.01.03 Amor. ve Tük. Pay. 8.600		
257 Birikmiş Amortisman		8.600
<i>Tehlikeli Atıkların Bertaraf Sistemine Ait Amortisman</i>		

7-) İşletme çöplerin yerinde ayrıştırılması ve çevreye verilecek zararın önlenmesi için Soğutmalı Çöp Odası, Atık Ayrıştırma İstasyonu ve Geri Dönüşüm Ayrıştırıcıları istasyonu kurmuştur. Soğutmalı çöp odasının maliyeti 5.000TL+KDV, atık ayrıştırma istasyonunun maliyeti 20.000TL+KDV ve geri dönüşüm ayrıştırıcıları istasyonunun maliyeti 28.000TL+KDV dir.

-----2015-----		
253 Tesis, Makine ve Cihazlar Hesabı	53.000	
253.05 Çevre Özellikli Maliyetler		
253.05.01 Önleme Maliyetleri		
253.05.01.04 Soğutmalı Çöp Odası	5.000	
253.05.01.05 Atık Ayrıştırma İstasyonu	20.000	
253.05.01.06 Geri Dönüşüm Ayrıştırıcıları istasyonu	28.000	
191 İndirilecek KDV	9.540	
İLGİLİ HESAPLAR		62.540
<i>Ayrıştırma Tesislerinin Kurulumu</i>		

8-) Çöplerin Ayrıştırılması ve Geri Dönüşümü için kurulan istasyona ait kayıtlı değer 53.000TL ve faydalı ömrü 10 yıldır. Amortisman gideri 5.300 TL olarak hesaplanmıştır.

-----2015-----		
740 Hizmet Üretim Maliyeti	5.300	
740.05 Çevre Özellikli Maliyetler		
740.05.01 Önleme Maliyetleri		
740.05.01.03 Amor. ve Tük. Pay. 5.300		
257 Birikmiş Amortisman		5.300
<i>Çöp Ayrıştırma ve Geri Dönüşümü İstasyonuna Ait Amortisman</i>		

9-) İşletme su ve enerji tasarrufu sağlamak amacıyla satın aldığı malzemelerin maliyetleri şu şekildedir: Tasarruf Ampülü 8.450TL+KDV, Tasarruflu Duş Başlığı 51.200TL+KDV, Sensörlü Musluk 57.600TL+KDV ve Tasarruflu Sifon 40.000TL+KDV' dir.

-----2015-----		
256 DİĞER MADDİ DURAN VARLIKLAR	157.250	
256.05 Çevre Özellikli Maliyetler		
256.05.01 Önleme Maliyetleri		

256.05.01.01 Tasarruf Ampülü Maliyeti	8.450	
256.05.01.02 Tasarruflu Duş Başlığı Maliyeti	51.200	
256.05.01.03 Sensörlü Musluk Maliyeti	57.600	
256.05.01.04 Tasarruflu Sifon Maliyeti	40.000	
191 İndirilecek KDV		28.305
<b>İLGİLİ HESAPLAR</b>		<b>185.555</b>
<i>Su ve Enerji Tasarruf Malzemeleri Alımı</i>		

10-) Su ve Enerji Tasarruf Sistemine ait kayıtlı değer 157.250 TL ve faydalı ömrü 5 yıldır. Amortisman gideri 31.450TL olarak hesaplanmıştır.

-----2015-----		
740 Hizmet Üretim Maliyeti		31.450
740.05 Çevre Özellikli Maliyetler		
740.05.01 Önleme Maliyetleri		
740.05.01.03 Amor. ve Tük. Pay. 31.450		
257 Birikmiş Amortisman		31.450
<i>Su ve Enerji Tasarruf Malzemelerine Ait Amortisman</i>		

11-) İşletme tarafından atık suların ekolojik dengeye zarar vermeden bertaraf edilmesi için Antalya Büyük Şehir Belediyesine 2015 yılı için 160.000TL+KDV hizmet bedeli ödenmiştir.

-----2015-----		
740 Hizmet Üretim Maliyeti		160.000
740.05 Çevre Özellikli Maliyetler		
740.05.01 Önleme Maliyetleri		
740.05.01.01 Dış. Sağ.Fay.Hiz.	160.000	
191 İndirilecek KDV		28.800
<b>İLGİLİ HESAPLAR</b>		<b>188.800</b>
<i>Atık Su Arıtma Bedeli Ödenmesi</i>		

12-) İşletmenin çevresel kirliliği önlemek amacıyla yapmış olduğu bakım-onarım maliyetleri şöyledir; Klima Bakım Onarım Maliyeti 1.500TL+KDV, Yangın Tüpü Bakım Maliyeti 3.000TL+KDV, İçme Suyu Arıtma Bakım-Onarım Maliyeti. 600TL+KDV, Jeneratör Bakım Maliyeti 1.500TL+KDV'dir.

-----2015-----		
740 Hizmet Üretim Maliyeti		6.600
740.05 Çevre Özellikli Maliyetler		
740.05.01 Önleme Maliyetleri		
740.05.01.01 Dış. Sağ.Fay.Hiz	6.600	
191 İndirilecek KDV		1.188
<b>İLGİLİ HESAPLAR</b>		<b>7.788</b>
<i>Bakım-Onarım Maliyeti Kaydı</i>		

13-) İşletme, çevre kirliliğinin önlenmesi amacıyla 5.140TL+KDV tutarında odaların içerisinde yer alan broşür gideri yapmıştır. Bu giderle ilgili muhasebe kaydı aşağıda yer almaktadır.

-----2015-----		
760 Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri		5.140
760.05 Çevre Özellikli Maliyetler		
760.05.01 Önleme Maliyetleri	5.140	
760.05.01.01 Oda İçi Çevre Broşürü Mal.	5.140	
191 İndirilecek KDV		925,02

İLGİLİ HESAPLAR

6.065,02

Çevre ile ilgili Reklam Giderleri

14-) İşletme, çevre yönetim sistemi ile ilişkili olarak almış olduğu eğitim ve danışmanlık gibi hizmetlerin toplam tutarı 32.338TL+KDV olarak gerçekleşmiştir. Bu giderle ilgili muhasebe kaydı aşağıda yer almaktadır.

-----2015-----	
770 Genel Yönetim Giderleri	32.338
770.05 Çevre Özellikli Maliyetler	
770.05.01 Önleme Maliyetleri	32.338
770.05.01.01 Dış. Sağ. Fay. Hiz.	28.838
770.05.01.01.01 Çevre Eğitimi Maliyeti	3.750
770.05.01.01.02 Çevre El Kitabı Maliyeti	200
770.05.01.01.03 Çevre Denetim Maliyeti	3.000
770.05.01.01.04 Enerji Danışmanlık Maliyeti	7.200
770.05.01.01.05 Çevre Danışmanlık Maliyeti	3.000
770.05.01.01.06 Mavi Bayrak Denetim Maliyeti	700
770.05.01.01.07 Çevre İlaçlama Maliyeti	10.988
770.05.01.02 Çevre Temizlik Vergisi	3.500
191 İndirilecek KDV	5.820,84
İLGİLİ HESAPLAR	38.158,84
Çevre Yönetim Sistemi İle İlgili Hizmet Alımları	

**6.3.2. Kullanma Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi**

Kullanma maliyetleri, işletmelerin çevre ile ilgili kaynak kullanımları sonucunda katlanacakları maliyetleri kapsamaktadır. Bu bağlamda kullanım maliyetleri hizmet üretimi ile ilgili oldukları için, 740 Hizmet Üretim Gideri hesabında izlenmelidir.

İşletmenin faaliyetlerini gerçekleştirirken çevresel kaynakları kullanması sonucu 2015 yılında katlandığı bazı maliyetleri ve bu maliyetlerin nasıl muhasebeleştirileceği aşağıda açıklanmaktadır.

1-) İçme suyunu yumuşatmak amacıyla kurulan içme suyu arıtma tesisine ve çöplerin yerinde ayrıştırılması için kurulan soğutmalı çöp odasına ait elektrik gideri 17.200 TL dir. Filtrelerin yıkanması için temiz su deposunda harcanan su gideri 7.620 TL olarak hesaplanmıştır.

-----2015-----	
740 Hizmet Üretim Maliyeti Hesabı	24.820
740.05 Çevre Özellikli Maliyetler	
740.05.02 Kullanma Maliyetleri	
740.05.02.01 Dış.Sağ.Fay.Hiz.	24.820
740.05.02.01.01 Elektrik Gid.	17.200
740.05.02.01.02 Su Gideri	7.620
191 İndirilecek KDV	4.467,06
İLGİLİ HESAPLAR	29.287,06
İçme suyu arıtma tesisine ve soğutmalı çöp odasına ait elektrik ve su gideri kaydı	

2-) İşletmenin faaliyetlerini gerçekleştirmesi esnasında ortaya çıkan bazı kullanım ve tüketimlerden çevre ile ilişkili olanların maliyetleri şöyledir; Akaryakıt Gideri 20.000TL, Temizlik Malzemesi Gideri 272.000TL, Buklet Malzemesi Gideri 20.000, Havuz Kimyasalları Gideri 50.000 dir.

-----2015-----		
740 Hizmet Üretim Maliyeti Hesabı	362.000	
740.05 Çevre Özellikli Maliyetler		
740.05.02 Kullanma Maliyetleri		
740.05.02.03 Akaryakıt Gideri	20.000	
740.05.02.04 Temizlik Malzemesi Gideri	272.000	
740.05.02.05 Buklet Malzemesi Gideri	20.000	
740.05.02.06 Havuz Kimyasalları Gideri	50.000	
191 İndirilecek KDV	65.160	
İLGİLİ HESAPLAR		427.160
<i>Akaryakıt, Temizlik, Buklet ve Kimyasal Malzeme Gideri Kaydı</i>		
-----/-----		

### 6.3.3. Zarar Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi

İşletmeler faaliyetleri esnasında çevresel kirlilikler, gürültü kirliliği, şikâyetler, cezalar ve garanti maliyetleri gibi zararlar işletmeye çeşitli maliyetlerle karşılaşılabilmektedirler. Bu tür maliyetler zarar maliyetleri olarak kabul edilmektedir.

İşletmenin faaliyetleri esnasında ortaya çıkan çevresel zararlara bağlı maliyetlerin muhasebe kayıtları aşağıdaki gibi yapılabilir.

1-) İşletmenin otel bahçesi ve plaj bölümlerinde ortaya çıkan kirliliği önlemek amacıyla yaptırdığı temizlik işlemlerinin maliyeti 44.340TL + KDV olarak gerçekleştirmiştir. Bu maliyetle ilgili muhasebe kaydı aşağıda yer almaktadır

-----2015-----		
770 Genel Yönetim Giderleri	44.340	
770.05 Çevre Özellikli Maliyetler		
770.05.03 Zarar Maliyetleri	44.340	
770.05.03.01 Çevre Temizleme Maliyeti	44.340	
191 İndirilecek KDV	7.981,02	
İLGİLİ HESAPLAR		52.321,02
<i>Çevre Temizliği Yaptırmaya İlişkin Harcama</i>		
-----/-----		

2-) İşletmeye bir şikâyet üzerine 4.000 TL + KDV tutarında gürültü kirliliğinden dolayı Çevre ve Şehircilik Bakanlığınca ceza kesilmiştir. Bu giderle ilgili muhasebe kaydı aşağıda yer almaktadır.

-----2015-----		
770 Genel Yönetim Giderleri	4.000	
770.05 Çevre Özellikli Maliyetler		
770.05.03 Zarar Maliyetleri		
770.05.03.02 Gürültü Kirliliği Maliyetleri	4.000	
İLGİLİ HESAPLAR		4.000
<i>Gürültü Kirliliği Cezası</i>		
-----/-----		

## 7. SONUÇ

Konaklama işletmeleri, değişen dünya standartları gereği çevreye duyarlı bir faaliyet sistemini benimsemektedirler. Bu amaçla işletmeler çevre yönetimi için çeşitli standartları sağlamak ve gereğini yerine getirerek çevreye duyarlı bir işletme olduklarını belgelemek durumundadırlar. Bu standartları sağlamak için birçok maliyetlere katlanmaktadır. Çevresel maliyetlerin muhasebe sistemi içerisinde farklı hesap adlarıyla kaydedilmesi ya da ayrı alt hesaplarda ayrıntılı olarak gruplandırılması çevre ile ilgili yönetsel kararlar alma noktasında büyük önem taşımaktadır.

Bu çalışmada örnek işletme olarak ele alınan konaklama işletmesinin çevresel maliyetleri Kanada Yeminli Mali Müşavirler Enstitüsü (CICA) tarafından yapılan sınıflandırma esas alınarak önleme, kullanma ve zarar maliyetleri adı altında gruplandırılmış ve nasıl muhasebeleştirileceği açıklanmıştır. Bu gruplandırmanın yapılması çevresel maliyetlerin raporlanmasında daha güvenilir ve ihtiyaca uygun bir şekilde çevresel raporların hazırlanmasına imkân tanımaktadır. Çevresel maliyetler 7'li maliyet hesaplarının altında takip edilmesi çevresel maliyetler ile işletmenin diğer maliyetlerinin tamamını görebilmeye olanak tanımaktadır. Aynı zamanda ilgili tüm giderler alt hesaplar yardımıyla kolaylıkla sınıflandırılabilir.

Konaklama işletmeleri faaliyet özellikleri itibarıyla işletmenin kuruluşundan sonlandırılmasına kadarki tüm süreçte çevre ile yakın bir ilişki içerisinde bulunmaktadır. Öyle ki tüm faaliyetler deniz, doğa gibi çevre bileşenlerinin aktif kullanılması esasına dayanmaktadır. Bu bağlamda bu tür işletmelerin çevre ile yakın etkileşimlerinden doğan çevre maliyetlerini muhasebe bilgi sistemlerine dâhil etmeleri diğer sektörlere nazaran daha da önem taşımaktadır. Bu işletmeler çevresel maliyetlerini diğer maliyetlerinin içerisinde dâhil etmek yerine ayrı alt hesaplarda yeterli açıklıkta raporlarlar ise çevre yönetimi bağlamında daha etkin kararlar almaları ve aynı zamanda çevre maliyetlerini etkin yönetmeleri mümkün olacaktır.

## 8. KAYNAKÇA

Akbaş, Halil Emre (2011), “Çevresel Yönetim Muhasebesi: Özellikleri, Unsurları ve Kullanım Alanları”, *Möдав Dergisi*, Sayı.3, (29-59).

Aktürk, Ahmet, Akcanlı, Fatma, Şenol, Hasan, Akyüz, Yasemin, (2012), “Muhasebe Standartları Bağlamında Otel İşletmelerinde Çevre Muhasebesi”, *Abant İzzet Baysal Üniversitesi İİBF Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, Sayı.8, (87-108).

Alagöz, Ali, İrdiren, Duygu (2013), “Maliyet Muhasebesi Bakış Açısı İle İşletmelerde Çevre Maliyetleri ve Yönetimi”, *Sosyal Ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, Cilt.13, Sayı.26, (424-449).

Alagöz, Ali, Yılmaz, Baki (2001), “Çevre Muhasebesi ve Çevresel Maliyetler. *Selçuk Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, Cilt.1, Sayı.2, (147-158).

Albez, Abdülkadir (2013), “Çevre Maliyet Raporu: Aşkale Çimento”, *Erzincan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Cilt.6, Sayı.1, (189-208).

Altınbay, Ali (2007), “Çevresel Maliyetlerin Raporlanması”, *Akademik Bakış Sosyal Bilimler E-Dergisi*, Sayı.11, (1-15).



Aslanertik, B. Esra, Özgen, Işıl (2007), “Otel İşletmelerinde Çevresel Muhasebe”, *Dokuz Eylül Üniversitesi İşletme Fakültesi Dergisi*, Cilt.8, Sayı.2, (163-179).

Aydın, Sevgi (2012), “Konaklama İşletmelerinde Çevre Muhasebesi Uygulamaları ve Çevresel Maliyetlerin Yaşam Döngüsü Değerlemesi: Türkiye-Birleşik Krallık Örneği”, Cilt.14, Sayı.4, (99-120).

Aymaz, Rukiye (2009), *Isparta Antalya Burdur Üretim İşletmelerinin Çevre Konularına ve Çevre Muhasebesine Yaklaşımlarına İlişkin Bir Araştırma*, Yüksek Lisans Tezi, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Isparta.

Beller, Beyhan, Deran, Ali, Hatipoğlu, Ayşe Gül (2012), “Çevre Maliyetlerinin Hesaplanması ve Muhasebeleştirilmesi: Bir Çimento Fabrikasında Vaka Çalışması”, *Cag University Journal Of Social Sciences*, Cilt.9, Sayı.1, (95-121).

Bezirci, Muhammet, Özpeynirci, Rabia, Duman, Haluk (2011), “Sosyal Sorumluluk Kavramı Bağlamında Yeşil Muhasebe Eğitimi: Bir Alan Araştırması”, *World Of Accounting Science*, Cilt.13, Sayı.3, (61-89).

Coşkun, Ali, Karaca, Nurcan (2008), “Kobi'lerde Çevresel Maliyetlerin Sınıflandırılmasına Yönelik Bir Öneri: Metal İşleme Sektöründen Bir Uygulama”, *Ekoloji*, Cilt.18, Sayı.69, (59-65).

Çalış, Yıldırım Ercan (2013), “Çevresel Maliyetlerin Muhasebeleştirilmesi”, *Marmara University Journal Of Economic & Administrative Sciences*, Cilt.34, Sayı.1, (175-190).

Çelik, Muhsin (2007), “Çevreye Duyarlı Muhasebe”, *Mufad Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı.33, (150-161).

Elmacı, Orhan, Tutkavul, Kadir (2015), “Sürdürülebilir Üstünlük Elde Edebilme Bağlamında Çevresel Maliyetlerin Analizi ve Çevresel Maliyetlerin Raporlanmasında Kaynak Tabanlı Maliyetleme Model Önerisi” *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, Cilt.17, Sayı.1, (75-110).

Ergin, Hüseyin, Okutmuş, Ercüment (2007), “Çevre Muhasebesi: Çevre Maliyetleri ve Çevre Raporlaması”, *Yönetim Bilimleri Dergisi*, Cilt.5, Sayı.1, (144-169).

Esmeray, Murat, Güngör-Tañç, Şükran, (2009), “Çevresel Maliyetlerin Mamullere Yüklenmesinde Kullanılan Dağıtım Anahtarlarının Seçiminde Analitik Hiyerarşi Yöntemi ve Bir Uygulama”, *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Cilt.14, Sayı.2, (241-260).

Gerşil, M., Gerşil, A., Soysal, M., (2009), “Ürün Tasarımı ve Çevresel Yönetim Muhasebesi”, *Celal Bayar Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Cilt.7, Sayı.2, (83-92).

Gönel, F. D., Atabarut, T. (2005), *Şirketlerin Yeni Yönetim Aracı: Çevresel Muhasebe*, TÜSİAD Yayınları, İstanbul.

Gönen, Seçkin, Güven, Zeynep (2014), “Çevresel Maliyetlerin Muhasebeleştirilmesine Yönelik Bir Seramik Fabrikasında Uygulama”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı.63, (39-57).

Haftacı, Vasfi, Soylu, Kamuran (2007), “Çevre Kirlenmesi ve Çevre Koruma Bağlamında Çevre Muhasebesinin Önemi”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı.33, (102-120).

Haftacı, Vasfi, Soylu, Kamuran (2008), “Çevresel Bilgilerin Muhasebesi ve Raporlanması”, *Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Sayı.15, (92-113).

Kılıç, Esra (2008), *Türkiye Konaklama İşletmelerinde Çevre Muhasebesi ve AB Uygulamalarıyla Karşılaştırılması: Antalya Bölgesinde Bir Araştırma*, Yüksek Lisans Tezi, Akdeniz Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Antalya.

Kırloğlu, Hilmi, Can, Ahmet Vecdi, (1988), *Çevre Muhasebesi*, Değişim Yayınları, Adapazarı,  
Korukoğlu, Ayşen. (2011), “İşletmelerde Çevre Muhasebesi: İzmir İli Uygulaması”, *Ege Akademik Bakış Dergisi*, Cilt.11, Sayı.1, (81-89).

Kurşunel, Fahri, Büyükşalvarcı, Ahmet, Alkan, Alper Tunga (2006), “Muhasebe Meslek Mensuplarının Çevre Muhasebesi Hakkındaki Görüşleri: Konya İli Üzerine Bir Araştırma”, *Selçuk Üniversitesi. Karaman İİBF Dergisi*, Cilt.11, Sayı.9, (82-88).

Lazol, İbrahim, Muğal, Elif, Yücel, Yener (2008), “Sürdürülebilir Bir Çevre İçin Çevre Muhasebesi ve KOBİ'lere Yönelik Bir Araştırma”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı.38, (56-69).

Okutmuş, Ercüment (2005), *Çevre Maliyetleri Muhasebe Sistemi ve Bir Uygulama*, Doktora Tezi, Afyon Kocatepe Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Afyon.

Sağlam, Necdet (1995), "Çevre Muhasebesi ve Avrupa Birliği Örneği (I)", *Bilanço Gazetesi*, Mayıs-Haziran.

Şentürk, Fatih, Fındık, Hakkı, “Türkiye’deki Akademik Dergilerde Çevre Muhasebesi Alanında 2006–2014 Yılları Arasında Yayınlanmış Bilimsel Makalelerin İçerik Analizi”, *Journal of Accounting, Finance and Auditing Studies*, Cilt.1, Sayı.3, (174-204).