

ÇEVRE MUHASEBESİ KONUSUNDA YAPILAN ÇALIŞMALARLA GENEL BİR BAKIŞ

Yrd. Doç. Dr. Zeki DOĞAN ()*

*Yunus CERAN(**)*

1.GİRİŞ

İnsan ve çevre ilişkisi ve bu ilişkiden doğan sorunlar tarih boyunca var olmuştur ve günümüzde daha da artarak devam etmektedir. Günümüzde, doğal dengelerde tahribatlar yapılmış, bu da insan sağlığının, doğal dengenin bozulmasına neden olmuştur. Çevresel sorunların, teknolojik gelişmeler ve bunların uygulamaya konulması ile birlikte fazlalaşma eğilimi gösterdiği bilinmektedir. 1990'lı yıllardan itibaren hızla gelişen küreselleşme olgusu ise, çevre bilincinin hem etkin biçimde yaygınlaşmasına yol açmış, hem de çevre korumacılığı konusunda ulusların birlikte hareket etmelerini kolaylaştırıcı etki yapmıştır.

Çevrenin korunması için ülkeler, uluslararası örgütler ve diğer gruplar çeşitli programlar oluşturmuşlardır. Ancak, ekonomik kalkınmanın doğanın kirletilmeden olması, yeni maliyetleri de beraberinde getirirken, maliyetlerdeki büyüklük gelişmemiş ve gelişmekte olan ülkeleri korkutmuştur. Bunun sonucu olarak, "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,1995a, s.2).

İşletmelere getirilen yükümlülük ve maliyetler, muhasebenin yeni konularını oluşturarak, çevre muhasebesi ve çevre yönetim muhasebesi adını almıştır.

Bu çalışmada, çevrenin işletmeler açısından önemi, çevre maliyetleri, çevre ve çevre yönetim muhasebesi, çevre muhasebesi hakkında ülkemizde ve diğer ülkelerde yapılan çalışmalar hakkında bilgiler verilmeye çalışılmıştır.

2. ÇEVRENİN TANIMI VE İŞLETMELER AÇISINDAN ÖNEMİ

En genel tanımı ile çevre, canlı organizmaların ve insanların faaliyetleri üzerinde belirli bir dönem içinde, derhal veya vadeli olarak doğrudan ve dolaylı bir şekilde etki yapabilecek fiziksel, kimyasal ve biyolojik kuvvetlerle sosyal faktörlerin tümü olarak nitelendirilebilir. Her türlü canlı organizma üzerinde

(*) Niğde Üniversitesi Y.Y.B.F. İşletme Bölümü Araştırma Görevlisi

(**) Niğde Üniversitesi Y.Y.B.F. İşletme Bölümü Araştırma Görevlisi

doğrudan etki gücüne ve yaşamsal öneme sahip olan çevre, işletme için de oldukça önemli bir olgudur. İşletmeler de canlı varlıklar gibi doğar, gelişir ve ölür. Bu açıdan hiçbir işletmenin boşlukta faaliyet gösterdiği düşünülemez. Ne türlü bir özelliğe sahip olursa olsun her işletme, kendine fırsatlar sunan bir çevre içerisinde fonksiyonlarını yerine getirmeye çalışır (Naktiyok, 1996, s.78).

İşletmeler için çevrenin tanımını yapacak olursak, işletmenin çevresi diğer bütün organik varlıklarda olduğu gibi kendi hayatına ve gelişmesine etki eden tüm iç ve dış şartlar ve etkiler bütünlüğüdür. İşletmelerin yaşayışlarını etkileyen faktörleri belirleyebilmeleri, faaliyette buldukları çevrelerin ve bu çevredeki olay ve problemlerin araştırılıp bilinmesine bağlıdır. İşletme yönetiminden sorumlu kişiler çevre ile olan ilişkilerin bilincine ne derece varmışlarsa, bu ilişki üzerinde yapabilecekleri etki de o kadar büyük olur (Naktiyok, 1996, s.79).

Günümüzde işletmeler çevrelerinden girdiler alan ve amaçlarını bağarmak için bu girdileri çıktılara çevirme faaliyeti yapan birer açık sistem olarak görülebilmektedir. Çevre ile bir çok yönden alışveriş ilişkisi içinde bulunan işletmeler, çevreden aldıklarını, uygun götülen ve ihtiyaç duyulan çıktılara dönüştürerek tekrar çevreye sunmaktadırlar. Böylece çevre, işletmelerin varolmalarında ve varlıklarını sürdürmelerinde önemli yeri olan bir kavram haline gelmiştir. Yöneticiler karar alırken bu kararın oluşumunu ve işleyişini etkileyecek olan tüm çevresel koşulları göz önünde bulundurmalıdırlar. Çünkü çevrenin karmaşık doğası, etkili idari karar almayı büyük oranda etkiler.

Çevre şartları işletmeyi etkileyebildiği gibi, sadece çevrenin isteklerini yerine getiren pasif kuruluşlar olmayan işletmeler de çevreyi etkilemektedirler. Çevresel faktörler işletmeyi, sınırlar koyarak, fırsat ve rekabet yaratarak etkiler. Faaliyetlerini sürdürmek ve amaçlarını gerçekleştirmek için gerekli olan girdileri çevreden sağlayan işletme, çevrenin istediği ve kabul ettiği çıktıları sunduğu müddetçe ayakta kalabilir. Aksi takdirde çevre bazı sınırlamalar koyarak işletmeyi zor durumda bırakabilir. İşletmenin ihtiyaç duyduğu girdileri alamaması, ürettiği malı satamaması, devamlı yasal ilke ve kurallarla karşı karşıya kalması bu sınırlamalara örnek olarak gösterilebilir. Kısacası başarı için gerekli ve yeterli şart olan çevresel olay; işletmenin çevre şartlarına göstereceği hassasiyete bağlıdır. Bu yüzden çıktı olarak sunulan mal ve hizmetler çevrenin kabul edeceği özellikleri taşımalıdır (Naktiyok, 1996, ss.79-80; Hicks ve Gullet, 1981, s.81).

3. ÇEVRE KALİTE EKONOMİSİ VE ÇEVRE MALİYETLERİNİN ÖNEMİ

Çevre kalitesi olarak tanımlanan ve gerek işletmenin atık, emisyon, deşarj gibi çevresel çıktı standartları gerekse alıcı ortama ilişkin standartlar ile belirlenen kalite bağlamında fayda ve maliyetlerin analiz edildiği ekonomi çalışmasına çevre kalitesi ekonomisi denilmektedir. Her ekonomik süreçte nasıl faydalar ve maliyetler sözkonusu ise, burada da çevresel faydalar ve çevre maliyetlerinden söz edilebilmektedir. Çevre maliyetleri (kuramda yerleşik adıyla çevre kalitesi maliyetleri), aslında kalite maliyetleri konusundaki yaklaşımlara koşut olarak ele alınmaktadır. Bu yaklaşımlardan biri önleme, değerlendirme, iç ve dış başarısızlık maliyetleri kategorilendirilmesi(PAF modeli) diğeri ise uygunluk, uygunsuzluk maliyetleri kategorilendirilmesi (süreç maliyet modeli) olarak tanımlanmaktadır (Bağ,1996. ss.88-89):

Önleme maliyetleri, çevre politikasına uymak için başarısızlık önleme giderleri, arıtma ünitesinin izinlerinin alınması, bu ünitenin işletme ve yatırım giderleri gibi maliyet kalemleri olarak tanımlanmıştır.

Değerlendirme maliyetleri, istenilen çevre kalitesi performansının sağlanıp sağlanmadığını anlamak için yapılacak deney, muayene, izleme ve güvence maliyetleri olarak belirlenmiştir.

Başarısızlık maliyetleri, istenilen çevre kalitesi performansına ulaşmasından kaynaklanan maliyetler olup, direkt maliyetlerinin yanında,

*çevre koşullarına uyulmaması nedeniyle tedarikçi olarak karşılanan sözleşme kayıpları,

*yetkili kuruluşlarca tesisin kapatılması kayıpları,

*piyasadaki kötü imajdan kaynaklanan satış kayıpları ile ilgili maliyetleri de kapsamaktadır (Bağ, 1996, ss.88-89).

Kalite ekonomisi yaklaşımı olarak PAF yerine, süreç maliyet modeli benimsenirse, çevre kalitesi maliyetleri de uygunluk maliyetleri ve uygunsuzluk maliyetleri olarak kategorilendirilebilir. Ayrıca, çevre kalitesi parasal maliyetlerini çevre yönetim sistemine ilişkin yatırım maliyetleri ve işletme maliyetleri olarak bölümlene de olanaklıdır.

İşletmelerde çevre maliyetleri ve bunlarla ilgili bilgi kaynakları şunlardır (Ranganathan ve Ditz, 1996, s.40):

Çevre Maliyetleri

Ücret ve para cezalarını kabul etme
Çevre teçizatını koruma
Artıklar
Yöntem cezaları
Amortisman
İzleme
Eğitim

Bilgi Kaynakları

Düzenlenen belgeler ve yönetim tahminleri
Bakım kartları ve hizmet kontratları
Üretim kartları
Yöneylem araştırmaları
Defter kayıtları
Yönetim ve mühendislik tahminleri
Personel kayıtları ve yönetim tahminleri

Yukarıda belirtmiş olduğumuz bu bilgiler, işletmelerde daha iyi bir karar almayı sağlayabilecektir. Fakat, çevre maliyetlerinin çok iyi bir şekilde yönetilmesi gerekmektedir. Bunun için de, çevre maliyetlerinin daha iyi yönetiminde bazı esaslar vardır. Bunlar da şu şekilde özetlenebilir (Ranganathan ve Ditz, 1996, s.40);

- 1- Çevre maliyetleri hakkında karar verecek kişileri bilgilendirmek.
- 2- Yöneticileri ortaya çıkaracakları maliyetler hakkında sorumlu tutmak.
- 3- Çevre maliyetlerini yönetim teşvikleri içerisinde birleřtirmek.
- 4- Çevre maliyetleri ile ilgili diğer unsurları tanımlamak.
- 5- İşletmenin işlemleriyle çevre muhasebesini bütünleştirmektir.

Bunlar yapıldığı takdirde çevre maliyetlerinin yönetimi ve saptanması kolay olabilecektir.

Bununla birlikte, doğal kaynakların ve çevrenin hesaba katılması konusunda bazı yetersizlikler veya eksikler vardır. Örneğin, bazı çevre kalitesi düğmeleri, kirlenme, artık boşaltımı faaliyetlerinin etkileri ve bunların toplum üzerindeki ortak etkileri, piyasa temelli bilgi dizgesi veya standart muhasebe teknikleri tarafından kapsanamamaktadır. Böylece, bu etkilerin istatistiki olarak saptanması ve ekonomik faaliyetlerle ilişkilendirilmesi sorun olarak ortaya çıkmaktadır. Cari ulusal muhasebe çansının, doğal kaynakları ve çevrenin hesaba katılmasındaki yetersizlikler, insan yapısı ve doğal sermayenin iyileştirilmesiyle uyumsuzluk noktasında ortaya çıkmaktadır. Bununla ilgili üç ana yetersizlik mevcuttur. Bunlar (Bağ, 1992, s.70):

1- Doğal ve çevresel kaynaklar bilançoda kapsamamış, yani gösterilmemiştir. Bundan dolayı, ulusal hesaplar, ulusal yaşam kalitesinin sınırlı bir göstergesi olmaktadır. Çünkü, çevre ve kaynak koşullarında değişmeler yetersiz biçimde gösterilmektedir.

2- Geleneksel ulusal hesaplar, insanın varolabilmesi için temel olan su, toprak, hava, yenilenmeyen kaynaklar, bitki örtüsü ve ormanlara ilişkin rezervler gibi doğal

sermayenin amortismanının(eşdeyişle tükenme payının) kaydında başarısızlığa uğramaktadırlar.

3- Çevresel varlıkların onarımı için katlanılan giderler gibi maliyetler, genellikle ulusal hesaplarda kapsanırken, çevresel hasarlar göz önünde bulundurulmamaktadır. Özel şirketlerde, çevresel hasarlardan korunmak veya onları azaltmak için alınan önlemler vb. nedenlerle yapılan koruyucu çevresel harcamalar, nihai katma değerden düşülmektedir. Halbuki bu tip maliyetler, kamu sektörü veya hane halkları için ulusal hasılaya üreten katkı olarak kabul edilmektedir. İşte bu gibi yetersizlikleri kapsayan veya çevre maliyetlerin hesaplanmasına olanak sağlayan bir muhasebe çatısının var olması gerekmektedir. Böylece, insan yapısı ve doğal sermayenin amortismanının hesabı daha iyi yapılabilecek, ilgili koruyucu çevresel harcamalar dışarıda bırakılacak ve ekonomik faaliyetlerin bir sonucu olarak çevreye yapılan hasarlar daha iyi tahmin edilebilecek veya hesaplanabilecektir.

4. ÇEVRE VE ÇEVRE YÖNETİM MUHASEBESİ

Öncelikle belirtmek gerekmektedir ki, çevre muhasebesi tanımları, artık kayıt düzenine biraz daha yakınlaşma eğilimi göstermeye başlamıştır. Örneğin, çevre muhasebesi, çevrenin negatif etkilerinin ölçülünerek tanımlanması ve bunların muhasebe sistem ve uygulamalarında öngörülmesi biçiminde ortaya konulurken, kayıt düzenine daha yakın tanımlama da yapılmış olmaktadır. Çevre muhasebesi ile ilgili birçok tanımla karşılaşmamız mümkündür. Bunlardan biri, çevre muhasebesi, uygulanmakta olan muhasebe sistemlerinde özellikle maliyet ve kar analizlerinde çevre faktörlerinin planlanıp uygulanmasıdır şeklindedir. Bir başka tanımlama da şöyledir; Çevre muhasebesi, finansal muhasebede ölçümleme işlevlerinin, örneğin, finansal raporlama ve işletme içi ve işletme dışı çevre faktörlerinin dikkatle uygulanmasıdır. Genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinin de etkisiyle oluşan çevre muhasebesi kapsamında muhasebeciyi konuya yaklaştıran çalışmalar vardır. Bu çalışmalar aşağıdaki biçimde oluşmaktadır (Gray, 1993, s.7: Güvemli ve Gökdeniz, 1996, s.24):

- 1- Çevresel sorumlulukların muhasebe sistemleriyle bütünleştirilmesi,
- 2- Çevre etken ve koşulların saptanması, bunların olumsuz etkilerinin giderilmesine muhasebenin katkısının sağlanması,
- 3- Çevresel sorunların giderilmesine dönük maliyet analizlerinin yapılmasıdır.

Çevre yönetim muhasebesi ise, birçok yönden yönetim muhasebesinin bir gelişmesi veya uzantısı şeklinde tanımlanabilmektedir. Bilindiği gibi yönetim muhasebecileri (management accountants) sanayinin çevresel performansını geliştirmede

önemli bir katkıya sahiptirler. Bu katkı ise var olan uygulamaların bir uzantısını kapsayacak şekilde olabilmektedir (Örneğin, kısa vadedeki çevre maliyetleri, çevresel sorumluluk, performans değerlendirmesi ve sermaye yatırımların izlenmesi gibi..). Ayrıca, bu katkı, yönetim muhasebesinin geniş ve önemli yeni bir alanda, bilginin ve deneyiminin uygulanışını kapsayabilmektedir. Bu durum, çevre yönetim muhasebesi olarak da adlandırılmaktadır. Çevre yönetim muhasebesinin gerektirdikleri ise aşağıdaki şekilde özetlenmektedir (Birkin, 1996. s.34):

1- Çevre yönetim muhasebesinin (environmental management accounting), yönetime planlama, kontrol, karar verme ve performans değerlemesinde yararlı olacak bilgilerin tedarik edilmesinde ve yorumlanmasında yardımcı olması gerekir.

2- Çevre yönetim muhasebesi tarafından sağlanan bilgi, geleceğe uyumlu ve muhasebe kurallarınca engellenmemiş olması, ayrıca, çevresel ve ekonomik gerçekleri yansıtması gerekmektedir.

3 Çevre yönetim muhasebecileri eylemlerinin ve bilgilerinin davranışsal sonucu hakkında haberdar olmalıdır.

4- Çevre yönetim muhasebesi sistemleri, sistemin prensiplerine göre dizayn edilmeli, uygun istatistiki ve yöneylem tekniklerinin akıllıca kullanılmasıyla geliştirilmesi gerekmektedir.

6- Belirsizlik tüm iş durumlarında var olur ve çevre yönetim muhasebecileri tarafından temin edilen bilgi, belirsizlik ve bu durumdaki değişkenleri yansıtması gerekir.

Kısacası, çevre yönetim muhasebesinin temel amacı, bir firmanın kaynak kullanma sürecindeki etkinliğini en iyi konuma getirmektir. Fakat şunu da belirtmek gerekir ki, çevre yönetim muhasebesinin rolü, çevresel yönetim, çevresel denetim veya diğer çevresel uğraşların yerini tutmak değildir.

5. ÇEVRE MUHASEBESİ HAKKINDA ÇALIŞMA YAPAN MALİ ÖRGÜTLER

Ekonomik, sosyal ve teknolojik gelişmelerin sonucu olarak çevre olgusu ortaya çıktıktan sonra, 1960'lı yıllarda Batı Avrupa'da bir dizi çevresel model ve teknikler geliştirmeye yönelik çalışmaların başladığı ve muhasebecilerle birlikte iktisatçıların da konuyla ilgilendikleri görülmüştür. Bugünkü aşamada Avrupa Birliği ve Almanya, İngiltere, Hollanda gibi bu birliğe üye olan ülkeler ile Amerika Birleşik Devletleri, Kanada, Güney Afrika Cumhuriyeti gibi ülkelerde çevre muhasebesi konusunda etkin çalışmalar yapan birçok kuruluş olduğu görülmektedir. Bu kuruluşlardan bazıları ve

yaptıkları çalışmaları aşağıdaki şekilde özetleyebiliriz (Güvemli ve Gökdeniz, 1996, s.224-25):

- İskoçya'da Edinburgh'da bulunan "The Institute of Chartered Accountants" çevre muhasebe merkezi kurmuştur.

- Yine İskoçya'da bulunan "University of Dundee Accountancy Business Finance" bünyesinde kurulmuş olan "The Center for Social and Environmental Accounting Research" Prof. Rob Gray başkanlığında bu konudaki çalışmalarını sürdürmektedir. Bu merkezin 22 ülkede 200 dolayında üyesi bulunmaktadır.

- British Accounting Association Special Interest Group, çevre muhasebesine toplumun ilgisini çekmek için 1995 yılında başlattıkları çalışmalarını hala sürdürmektedir.

- The Canadian Institute of Chartered Accountants 1993 yılında mal ve hizmetlerin temininde çevresel faktörlerin önemini belirten deklarasyonu yayınlamakla bağlayan çalışmalarını sürdürmektedir.

- The Institute of Chartered Accountants in England and Walleys tarafından 1995 yılı Nisan ayında Avrupa Birliği'nce tavsiye formu düzenlenmiştir. Çevresel maliyetler, çevre sorumluluğu, varlıkların fiziki değer kaybı, tam açıklama, muhasebe politikaları gibi konuları ele alan bu forum, Avrupa Birliği'nde etkili olmuştur.

- Avrupa Birliği, 1990 yılında çevresel etkenler ve bunların iyileştirilmesine yönelik olarak yayınladığı kararnameyi sonra, çevresel konularla ilgili çalışmalarını sürdürmektedir.

- International Federation of Accountants Sub-Committee denetim mesleği ve çevre adını taşıyan çalışmasından sonra da, bu konudaki faaliyetlerine devam etmektedir.

Bu arada, Dundee Üniversitesinde bulunan yukarıda adı geçen merkez ile, Güney Afrika Cumhuriyeti'nde bulunan University of Pretori School of Accounting Sciences tarafından başlatılan önemli çalışmalar bulunmaktadır.

6. AVRUPA VE DİĞER ÜLKELERDE ÇEVRE MUHASEBESİ STANDARTLARININ OLUŞTURULMASI İLE İLGİLİ YAPILAN ÇALIŞMALAR

Çevre muhasebesi konusunda Avrupa'da bazı ülkelerde çeşitli çalışmalar yapılmış ve yapılmaktadır. Bu çalışmaları ülke bazında aşağıdaki şekilde incelememiz mümkündür (Sağlam, 1995b, s.2; Bağ, 1992, ss.74-75):

Almanya'da Yapılan Çalışmalar : Almanya'da çevre muhasebesi konusunda yapılan çalışmalar araştırma ve muhasebe literatüründe tartışmalar şeklindedir. Ulusal ve

yerel araştırma enstitüleri ile üniversiteler konuya gerekli önemi vermektedirler. Örneğin, Federal Çevre Ofisi çevre bilançosunun hazırlanması için Berlin’de bulunan Ekonomik Çevresel Araştırmalar Enstitüsü ve Augsburg Üniversitesi işbirliği ile işletmelerin çevresel faaliyetlerini etkileyen hesaplarla ilgili bir çevre değerlendirilmesi ve geliştirilmesi araştırması yapılmıştır. Çevre bilançosunun yayınlanması tartışması birçok medyanın dikkatini çekmiştir.

Hollanda’da Yapılan Çalışmalar : Hollanda Yıllık Raporlama Konseyi(CAR) çevre muhasebesi konusunda özel hükümler belirlememiştir. Ancak, NIVRA Limberg Enstitüsü’ne yaptırdığı bir çalışmada çevre konusunu incelemiştir.

İngiltere’de Yapılan Çalışmalar : İngiliz Muhasebe Standartları Kurulu (ASB) ve İngiliz Muhasebe Standartlarını oluşturan örgütler henüz çevre muhasebesi konusunda özel hükümleri içeren bir standart yayınlamamışlardır. ASB Standart Önerileri (Statement Principle) çalışmalar hazırlamıştır. İlk taslak “Mali Tabloların Amacı ve Niteliksel Karakteristikleri” 1991 yılında yayınlanmıştır. Bu taslakta mali tabloların, “işletmenin mali bilgileri, performansı gibi konularda sağlanan bilgilerin ekonomik kararların alınmasında kullanılır” denilmektedir. Buradan bu bilgilerin kamununun ihtiyaçları doğrultusunda olması gerektiği ortaya çıkmaktadır. Geleneksel muhasebede yönetiminden işletme sahiplerine doğru bir sorumluluk vardır. ASB Nisan 1992’de “Faaliyet ve Mali İnceleme” konulu bir rapor yayınlamıştır. Bu rapor büyük işletmelerin yıllık raporlarında “Faaliyet ve mali İnceleme” raporlarını da ekleyecektir. Bu raporun amacı, faaliyette bulunulan doğal çevrenin yöneticiler tarafından daha iyi anlaşılmasını sağlamaktır. Bu öneriyle, bazı işletmelerin çevreyle ilgili giderlerini açıklamaya teşvik etmektedir.

Danimarka’da Yapılan Çalışmalar : Günümüz Danimarka Muhasebe Standartları Komitesi yıllık raporlarında yer alacak çevre muhasebesi standartlarını belirlemeye çalışmaktadır. Bu standartlarda çevreyle ilgili konuların açıklanması istenmektedir. 1993 yılında yapılan çalışmanın öneri halinde yayınlanması beklenmektedir.

Norveç’de Yapılan Çalışmalar : Norveç, büyük olasılıkla çevre ve kaynak muhasebesi ile ilgilenen en eski ülkedir. Norveç’deki çalışmaların amacı, gerçek gelirin daha iyi bir ölçüsünü bulmak ve Gayri Safi Yurt İçi Hasıla’da ayarlamalar yapmak olmayıp, hükümete ekonomik ve siyasal olarak en önemli kaynakları yönetirken daha iyi karar vermesine yardımcı olmaktır. Kaynak hesapları, petrol, mineraller (demir, titanyum, bakır, çinko ve kurşun), orman ürünleri, balık ve su kuvvetlerini kapsar. Mineral kaynakları için kullanılan hesapların geçmişi sadece birkaç yıllık; ancak, orman

istatistikleri 1977'den beri, su ürününe ilişkin olanlar da 1974'den beri mevcuttur. Çevresel kaynak hesapları, arazi kullanım istatistikleri, seçilmiş hava kirleticileri ve iki su kirleticinin boşaltımı konularıyla sınırlanmıştır.

Amerika'da Yapılan Çalışmalar : Bu ülkedeki çevre ve kaynak muhasebesi, kirliliği azaltan harcamalarına ilişkin verilerin toplanmasıyla sınırlıdır. 1989'dan önce, Nüfus Sayım Bürosu, imalat sanayiindeki 20.000 kuruluşta araştırma yaparken, İktisadi Analizler Bürosu, hem imalat sanayii hem de diğer sektörlerde çalışan 9000-14.000 dolayında firmadan veri toplanmıştır. 1989'dan bu yana sadece 6000 firmalık bir örnek üzerinde çalışılmıştır. Çevresel grupların güçlü lobi faaliyetleri nedeni ile, "Gayri Safi Sürdürülebilir Kalkınma" (Gross Sustainable Productivity) adı verilen göstergenin hesaplanması ve yayımlanması, ticaret birimi için bir zorunluluk haline getirilmiştir. Ayrıca, kanun eki, devlet bakanlığına, OECD, Birleşmiş Milletler ve çok taraflı kalkınma bankaları'nda doğal kaynakların tükenmesi veya iyileştirilmesini gözönüne alan cari muhasebe sistemlerini araştırmak için temsilciler bulundurması görevini vermiştir.

Fransa'da Yapılan Çalışmalar : Fransız uzmanlar ise, "patrimuan muhasebesi" (patrimony Accounting) adı ile bilinen bir sistemi geliştirmeye çalışmaktadırlar. Sistemin kapsamlı olması, spesifik kaynak verilerinden başlayarak, yedinci düzeyde refah göstergelerinin olduğu, yedi düzeyden oluşması beklenmektedir. Düşünülen amaç, doğal çevreyi 3 temel fonksiyonunda, yani ekonomik, ekolojik ve sosyal olarak tanımlamak ve analiz etmektir. Patrimuan muhasebesinde oldukça fazla düşünce üretilmiş olmasına karşın, uygulama için çok sınırlı bir kaynak elde edilebildiğinden, süreç yavaş ilerlemektedir. Şimdiye kadar olan gelişmelere bakıldığında bu yaklaşım, Norveç'te oluşturulana benzer biçimde, kaynak hesaplarının oluşturulması konusunda yoğunlaşmıştır.

7. TÜRKİYE'DE ÇEVRE MUHASEBESİ İLE İLGİLİ YAPILAN ÇALIŞMALAR

Türkiye'nin 1.1.1996 tarihinde Avrupa Gümrük Birliği'ne üye olması ile oluşan ortam, Türkiye'nin çevre sorunları ile ilgili Batı Avrupa'daki çalışmalara uyum sağlamasını önemli duruma getirmiştir. Bu arada, ISO(International Standarts Organization) komisyonunca düzenlenen kalite standartlarının Türk Standartları Enstitüsü'nce uygulanmaya konulmasının önemli bir aşama olduğunu belirtmek gerekmektedir. Öte yandan, çevre korunmaya yönelik yatırımların Hazine Müsteşarlığınca özel önem taşıyan sektör olarak benimsenmesi gibi kimi çabaların da bulunduğuna değinmek uygun olacaktır (Güvemli ve Gökdeniz, 1996, s.25). Ayrıca,

çevre temizlik vergisinin konulması da, çevre muhasebesi ile ilgili çalışmalara örnek verilebilir.

Bilindiği gibi, Çevre Temizlik Vergisi, 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu'na "Çevre Temizlik Vergisi" ile ilgili mükerrer 44.maddenin eklenmesine ilişkin 15.7.1993 tarihli ve 3914 sayılı "Belediye Gelirleri Kanunu'nda Değişiklik Yapılması Hakkındaki Kanunu'nun 24.7.1993 tarihinde Resmi Gazete de yayınlanmasıyla 1.8.1993 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir. Çevre Temizlik Vergisi'nin mükellefi ise, her ne şekilde olursa olsun binaları kullananlardır. Boş binalarda ise verginin mükellefi, binaların malikleri veya malik gibi tasarruf edenlerdir (Orhaner, 1994. s.62).

Çevre muhasebesi ile ilgili diğer bir çalışma ise, 1.6.1995 tarihinde "Çevre Maliyetlerinin Desteklenmesine İlişkin Karar" dır. Çünkü bu kararın amacı, "ulusal ve uluslararası çevre koruması mevzuatlarının neden olduğu maliyet artışlarının azaltılmasına yönelik, sabit yatırım dışı çevre amaçlı faaliyetlerin desteklenmesi" şeklinde belirtilmektedir (Bağ, 1996, s.89).

8. SONUÇ

Dünyanın önde gelen sorunlarından biri de, çevreyi koruyarak, ona ait sorunlara çözümler üretip dengeli ve sağlıklı bir şekilde varlığını sürdürmesini sağlamaktır. Çünkü, çevre insanların geleceğidir. Avrupa Birliği'nde bu konu hakkında önemli çalışmalar yapılmaktadır. Yapılan bu çalışmaların önemli bir kısmı ise, çevre muhasebesi konusunda olmaktadır. Bu çalışmalar göstermektedir ki, Avrupa'da çevre muhasebesi standartları yerleşecek ve bu ülkemizde kullanılan muhasebe standartlarını da mutlaka etkileyecektir. Bu yüzden Avrupa Birliği'ne üye olma aşamasında olan ülkemizde çevre muhasebesi standartlarının oluşturulması için gerekli çalışmalara bir an önce başlaması büyük önem arz etmektedir.

Çevre muhasebesine dönük bu çalışmaların, ilgili kuruluşlar, ilgili bakanlıklar, Devlet Planlama Teşkilatı ve TÜRMOB gibi kuruluşların işbirliğiyle yapılması yararlı ve etkili olabilecektir.

1960'lardan bu yana sürekli bir soru sorulmaktadır. "Doğa ortasındaki bir sanayi kuruluşu çevresine ne veriyor, çevresinden ne alıyor?" (Güvemli ve Gökdeniz, 1996, s.23). Her şeyden önce bu sorulara cevap vermek için çevre ile ilgili maliyetleri dikkate alan muhasebeye ihtiyaç vardır. Bununla birlikte, işletmelerimiz tarafından kullanılan Tekdüzen Hesap Planı'nda bu konulara ilişkin bir açıklama veya bilgi yoktur. İşletmelerimizin hazırladıkları bilanço ve gelir tabloların dipnotlarında işletmelerin çevreyi korumak için ne gibi harcamalar yaptığı veya çevre ile ilgili maliyetlere katlandığı

konusunda herhangi bir açıklamaya rastlanılmamaktadır. Çünkü, Tekdüzen Hesap Plan ve mali tabloları, her zaman mali anlamda ele alınmış ve kurumun kendi çıkarı, ortakların çıkarı, yabancı kaynaklar dolayısıyla üçüncü kişilerin çıkarı ve bir de devletin çıkarı öne alınmıştır. Bu çıkar grupları içinde asıl "doğal paydaş" olan çevresel konuların çıkarları henüz gerektiği önemde yerini alamamıştır.

Sonuç olarak, bir işletmede çevresel maliyetler önemli bir düzeyde ise, bu maliyetlerin iyi bir şekilde anlaşılması veya analiz edilmesi gerekir. Çünkü bu analiz, işletmelerin karlarını artırmalarına, çevresel performanslarını geliştirmelerine ve kaynaklarını en etkin bir şekilde kullanmalarına yardımcı olabilecektir. Kısaca, işletmelerde etkin bir kararın alınması sağlanabilecektir. Bunların hepsi, oluşturulacak çevre standartları, yani çevre muhasebesi ile gerçekleştirilecektir. Böylece çevre muhasebesi, işletmeler için iyi bir yönetim aracı da olabilecektir.

YARARLANILAN KAYNAKLAR

- BAŞ, Y.Melih (1992). "Çevre Muhasebesi", *Banka ve Ekonomik Yorumlar Dergisi*, Ağustos-Eylül-Ekim.
- BAŞ, Y.Melih (1996). "Çevre Maliyetleri ve Desteklenmesine İlişkin Mevzuat". *Vergi Sorunları Dergisi*, Ocak.
- BIRKIN, Frank (1996). "Environmental Management Accounting". *Management Accounting*, February.
- GRAY, Rob; Jean Bebbington ve Diane Walters (1993). *Accounting For The Environment*, Funded By The Chartered Association Of Certified Accountants, England.
- GÜVEMLİ, Oktay ve Ümit Gökdeniz (1996). "Çevre Muhasebesindeki Gelişmeler". *Muhasebe Öğretim Üyeleri Bilim ve Dayanışma Vakfı Bülteni*, Ekim.
- HICKS, G.Herbert ve C.Ray Gullet (1981), *Organizasyonlarda Teori ve Davranış* (Çev: Besim Baykal), Y.Y.T.Y.A. Yayını, İstanbul.
- NAKTİYOK, Atılhan (1996). "Çevre Yönetiminde Çevresel Faktörler". *Standard Dergisi Özel Sayısı*, Ekim.
- ORHANER, Emine (1994). "Çevre Kirliliğine Karşı Vergi Uygulaması", *İşletme ve Finans Dergisi*, Mayıs-Haziran.
- RANGANATHAN, Janet ve Daryl Ditz (1996), "Environmental Accounting: A Tool For Better Management". *Management Accounting*, February.

- SAĞLAM, Necdet (1995a), "Çevre Muhasebesi ve Avrupa Birliği Örneği (1)", *Bilanço Gazetesi*, Mayıs-Haziran.
- SAĞLAM, Necdet (1995b), "Çevre Muhasebesi ve Avrupa Birliği Örneği(2)", *Bilanço Gazetesi*, Temmuz-Ağustos.