

Çevresel Bilgilerin Muhasebesi ve Raporlanması

Vasfi Haftacı*

Kamuran Soylu*

Özet: Bu çalışmada çevre kirlenmesine karşı alınan önlemlerin ekonomik değerlerde gösterilmesi gereği olarak, çevre muhasebesi kapsamında çevreyi ilgilendiren ekonomik değerlerin, stoklar, yapılan yatırımlar, faaliyet giderleri ve maliyet hesaplarında gösterilmesi ele alınmıştır.

Anahtar Kelimeler: Çevre muhasebesi, çevre koruma, işletme ve çevre.

1. Giriş

Teknolojik gelişmeler, dünya nüfusunun hızla artması, serbest piyasa modelinin oluşturduğu aşırı rekabet koşulları, sürekli olarak ürün geliştirme ve yenileme zorunluluğu, istihdamı artırma çabaları, toplumun aşırı tüketime yönlendirilmesi, savaşlar, kazalar ve benzeri olaylar beraberinde çevre sorunlarını da getirmiştir.

Çevre konusuna ilginin çok kısa sayılabilecek bir sürede bu kadar artmış olmasının kuşkusuz önemli nedenleri vardır. Açıkça görülmeye başlanan çevresel kirlenme ve bozulmanın, son yıllarda büyük bir ivme kazanmış olması ve zararlı sonuçlarının ortaya çıkması çevrenin önemini artırmıştır. Çevrenin devamlı tahribi ve çevre kirlenmesi nedeniyle, bir çok bitki ve hayvan türü yok olmakta, insan sağlığı olumsuz şekilde etkilenmektedir.

Çevre konusunda yapılan uyarıların, çevreyi korumak için abartılmış çevreci korkutma taktikleri olarak algılanmaması gerekir. Nitekim Şubat 2007 de Paris'te toplanan

* Prof. Dr. Vasfi Haftacı, Kocaeli Üniversitesi İİBF İşletme Bölümü öğretim üyesidir.

* Yrd. Doç. Dr. Kamuran Soylu, Kocaeli Üniversitesi Kocaeli MYO öğretim üyesidir.

Hükümetlerarası İklim Değişikliği Panelinde (IPCC) sunulan raporda, küresel ısınmanın varolduğu açıklanmıştır. (www.ipcc.ch)

İnsanlık bilim ve teknolojiyi kullanarak yaşam kalitesini yükseltebilmek için, bir yandan ekonomik gelişmeyi ve kalkınmayı sağlarken, diğer yandan bu gelişme ve kalkınma faaliyetleri sonucu meydana gelen hava, su ve toprak kirliliği gibi çevre sorunlarını azaltmak ve önlemek için çalışmaktadır.

Bu çalışmalar çerçevesinde çevre kirlenmesine karşı alınan önlemlerin ekonomik değerlerde gösterilmesi gereği ortaya çıkmış, daha önceleri serbest mal olarak düşünülen çevre, çevresel zararların ortaya çıkmasından sonra, ekonomik mal olarak görülmeye başlanmış ve çevre ile ilgili bu gelişmelerden etkilenen işletmeler karar alma süreçlerinde çevresel faktörleri de dikkate almaya başlamışlardır. Genelde ilk amaçlarından birisi kâr elde etmek olan işletmeler; çevreye özen göstermemek gibi bir yanılığa düştiklerinde, orta ve uzun dönemde iş yapacakları ve kâr sağlayacakları çevreyi bulamayacaklarının bilincine varınca, üretim yöntemleri ve yatırım planlarında çevreciliğe önem vermeleri gerçeğinde birleşerek “çevre korumaya” yönelik çalışmalara başlamışlardır. Diğer yandan toplumsal baskılar, tüketici talepleri, çevreyle ilgili çeşitli organizasyonlar ve yasal düzenlemeler, işletmeleri çevre konusunda duyarlı davranmaya ve karar alma süreçlerinde çevresel faktörleri de dikkate almaya yöneltmiştir. Bugün artık çevre koruma, uluslararası ticareti engelleyici teknik sınırlamalara gerekçe oluşturabilmektedir.

Özellikle ihracata yönelik üretim yapan işletmelerin, üretim sürecinde çevreyi kirletikleri gerekçesi ile tarife dışı teknik engellerle karşılaşmamaları için çevreyi kirlenmediklerini verilerle kanıtlamaları gerekmektedir. Teknik olarak geliştirilmiş çeşitli kriterlere göre yapılan ölçümler sonucu elde edilen bu verilere ilişkin mali nitelikli değerlerinde belirlenmesi ve sunulması gerekmektedir.

Bütün bu gelişmeler işletmeleri muhasebe birimlerinden çevresel faaliyetlerle ilgili verileri istemeye yöneltmekte, bu kapsamda muhasebecinin, çevre korumaya yönelik olarak mesleki açıdan bilgi üretme sorumluluğu ortaya çıkmaktadır. İşletmelerin faaliyetleri sonucu ortaya çıkan çeşitli çevresel etkilerle ilgili fiziksel ve mali boyutların belirlenebilmesi, ölçülebilmesi ve muhasebe sistemi içerisinde daha belirgin hale getirilebilmesi için, işletmelerin karar alma sürecinde gerek duyulan çevresel olgulara ilişkin verilerin hazırlanmasını sağlayacak yöntem ve tekniklerin muhasebe sistemine konulması gerekir.

Bu makalede; çevreye ilişkin hesaplardan stoklar, yatırımlar, faaliyet giderleri ve maliyetlerin çevre muhasebesi açısından nasıl değerlendirilebileceği ve bu bilgilerin finan-

sal tablolarda gösterilmesi konusu ele alınmış, bu çerçevede çevresel olguların hesaplar-
da gösterilebilmesine ilişkin olarak uygulanabilecek seçenekler örneklerle açıklanarak
hesaplarda izlenemeyen çevresel olguların bilanço dipnotlarında veya ayrıca çevre rapor-
larında gösterilmesine ilişkin uygulanabilir seçenekler verilmiştir.

2. Çevre Muhasebesi

Çevresel sorunların hızlı bir biçimde ortaya çıkması, işletmelerin çevrenin korunması ve
geliştirilmesine katkıda bulunmaları gereğini gündeme getirmiştir. Bu kapsamda kamu
otoriteleri tarafından işletmelerden faaliyetleri ile ilgili çeşitli çevresel veriler istenmeye
ve işletmelere yaptırımlar uygulanmaya başlanmıştır. İşletmeler çevresel olgularla ilgili
faaliyetlerinin izlenmesi ve raporlanması amacıyla "Mali nitelikli işlemleri ve olayları
para ile ifade edilmiş şekilde kaydeden, sınıflandıran, özetleyerek rapor eden ve sonuç-
ları yorumlayan bir bilimdir." (Sevilengül, 2001; 10) olarak tanımlanan muhasebeden bu
bilgileri sağlayacak yaklaşımlar geliştirmesini istemektedirler.

İşlem muhasebesi açısından bakıldığında çevre muhasebesi; çevresel olgularla ilgili
mali nitelikli bilgilerin izlenmesi ve raporlanmasını sağlayan ve türsel muhasebeler için-
de yer alan bir muhasebe türüdür.

Yönetimde yeni anlayış ve yaklaşımlar, bilgi işlem teknolojisindeki gelişmeler, iş-
letmelerin büyümeleri, karar verme süreci, planlama ve kontrol işlevlerinin yerine geti-
rilmesi için gerekli olan bilgilerin toplanması, biriktirilmesi ve işlenmesi işlemlerine ye-
ni boyutlar getirmiştir. Bugün işletme yönetiminin bilgi gereksinimi artık geleneksel
muhasebe bilgilerinden elde edilen bilgilerle sınırlı kalmamakta, işletme faaliyetleri iti-
barıyla çok çeşitli bilgilere gerek duyulmaktadır. Muhasebe bilgi sistemi bunların ta-
mamını sağlamamakla birlikte bugün için bu bilgilerin büyük bölümünü verebilecek
kapsamdadır. (Sürmeli, 1996; 30)

Bazı durumlarda çevresel etkilerin gerçek boyutları bilinmediği için, işletmeler çevreye
verdikleri zararlı etkileri ölçümleyip kayıt altına alamazlar. Bu ve benzeri nedenlerle çev-
resel etkiler işletmelerin yıllık mali raporlarına genellikle yansımaz. (Martin, 2007; 36)

Çevresel harcamaların muhasebede gösterilmesi ve izlenebilmesi için çevresel olgu-
ların diğer olgulardan ayrılması gerekir. İşletmenin faaliyetleri içerisindeki çevresel ol-
guların belirlenmesi güç olmasına karşın mümkündür. Örneğin bir işletme şehir su şebe-
kesinden kullandığı suyun bedelinin yanı sıra, atık su bedeli ödemekte böylece suyu kir-
letmesinin bedelini de karşılamış olmaktadır. Yeni bir düzenleme ile çevre temizlik ver-

gisi olarak alınan vergiler 2004 yılından itibaren su faturalarına eklenerek tahsil edilmektedir. Su faturalarındaki atık su ve çevre vergileri işletmeler için çevresel giderlerdir. Bunu belirlemek kolaydır. Ancak bu giderlerin ayrıntılı olarak kaydedilmesi ve izlenmesi iş hacmini artıracak ek çalışmalar gerektirir. Bu durumda giderlerin ayrıştırılmasının, hangi hesapta hangi düzeyde izleneceğinin belirlenmesi gerekir.

Bu tür çevresel giderlerin işletme giderleri açısından ayrıntılı izlenmesi kadar, belediye gelirleri açısından da ayrıntılı olarak izlenmesi önemlidir.

İşletmeler açısından hesaplanamayan ve ödenmeyen başka çevresel faktörler de söz konusudur. İşletmenin tükettiği ancak bir bedel ödemediği bazı çevresel değerler ise hiç hesaba katılmazlar. İşletmeler kullandıkları hava, su ve toprak gibi çevresel değerleri, çevreye yaydıkları gürültüyü, canlılara ve bitkilere verdikleri zararları hesaba katamazlar. Oysa bunlardan ne kadar faydalandıkları ve bunlar için ne kadar bir maliyete katlanmaları gerektiğinin ayrıca hesaplanması gerekir. İşletme artezyen suyu veya bir akarsudan doğrudan aldığı suyu kullanıp ve bu suyu kirleterek denize, tekrar akarsuya veya havaya buharlaştırarak veriyor bunun karşılığı hiç bir bedel ödemiorsa yarattığı çevre kirliliği ile ilgili hiçbir maliyete katlanmıyor demektir.

İşletmelerde çevresel olgularla ilgili harcamalara ilişkin ayrı bir hesap çoğunlukla kullanılmamakta, çevre ile ilgili cari harcamalar genel üretim giderlerinde ya da genel yönetim giderleri içerisinde gösterilmekte, yatırım harcamaları ise ilgili duran varlıklarda izlenmektedir.

Bir hammadde, bir mal, bir demirbaş satın alındığında yada bir yatırım, üretim ve diğer giderlerle ilgili harcama yapıldığında, çevresel faktörlerden dolayı farklı bir tercih yapılıyor ve bu farklı tercihten dolayı farklı bir maliyete katlanıyorsa, bu farkın nasıl kaydedileceği ve raporlanacağı belirlenmesi çevre muhasebesi açısından önemlidir.

Muhasebe tanımının çevresel olgularla ilgili finansal bilgileri de kapsadığı söylenebilir. Bu durumda İşlem muhasebesinden çevresel olgularla ilgili iki konuda gelişme beklenebilir. Bunlardan birincisi, çevrenin önem kazanması nedeniyle çevresel olgularla ilgili finansal bilgilerin daha ayrıntılı olarak izlenmesi, ikincisi ise çevresel olgularla ilgili finansal olmayan diğer verilerin sağlanmasıdır. Bu verilerden birincisinin belli ölçülerde sağlanabilmesi mümkünken, ikincisinin işlem muhasebesinden sağlanması çok daha zordur. İkinci tür veriler çevresel olguların özellikleri de dikkate alınarak, niceliksel ve niteliksel özellikler ile ayrıca envanter listelerinde izlenebilir, veya çeşitli tablo ve grafiklerde gösterilebilir. Örneğin bir işletmenin tehlikeli atıkları, türlerine göre oransal olarak Şekil 1’ de gösterilmiştir. (www.coskunuz.com) Şekle bakıldığında atıkların nite-

liksel olarak ne tür atıklar olduğu, niceliksel olarak da toplam atık miktarı içerisindeki oranları görülebilir.

Şekil 1. Tehlikeli Atıkların Niceliksel ve Niteliksel Gösterilmesi



Kaynak: www.coskunoz.com.tr/turkish/kurumsal-8.html.

Çevre muhasebesinde belgelerle kanıtlanan çevresel bilgilerin muhasebeleştirilmesi için parasal değerlerinin belirlenmiş olması gerekir. Varolan muhasebe sistemi ancak mali nitelik taşıyan işlemlerin muhasebeleştirilmesine olanak tanımakta, bunun dışında kalan ve mali nitelik taşımayan veya parasal olarak ifade edilemeyen işlemler, muhasebe kayıt işleminin konusu dışında kalmaktadır. (Kırlioğlu, Can, 1998;103)

Geleneksel finansal raporlar veya açıklamaları ile yetinmeyen işletme dışı gruplar, günümüzde hızla gelişen doğal çevre bilincine paralel olarak, işletmelerden ayrıca çevre konularını da içeren raporlar istemektedirler. (Yarbaşı, 1998; 50) İşletmeler katlandıkları çevresel faaliyetlerle ilgili bilgileri bu raporlarda düzenli olarak sunarken finansal bilgileri de göstermektedirler.

Çevre muhasebesi kapsamında çevreyi ilgilendiren kimi hesaplar; stoklar, yapılan yatırımlar, faaliyet giderleri ve maliyetler başlıkları altında aşağıda ele alınmıştır.

2.1. Stoklar ve Çevre Muhasebesi

Stoklar, işletmenin satmak, üretimde kullanmak veya tüketmek amacıyla edindiği, ilk madde ve malzeme, yarı mamul, mamul, ticari mallar ile, üretim sürecinde meydana gelen yan ürün, artık ve atıklar gibi bir yıldan az bir sürede kullanılacak olan veya bir yıl içerisinde nakde çevrilebileceği düşünülen varlıklardan oluşur.(TÜRMOB, 1995; 80)

İşletmeler hammadde satın alma faaliyetlerinde mamullerin çevresel özelliklerini de dikkate almaya başlamışlardır. İşletmeler özellikle kimyasal malzeme kullanımlarını tekrar gözden geçirerek, var olan kimyasal malzemelerin sayılarını ve miktarlarını azaltmaya veya çevreye daha az zararlı kimyasal malzemeler kullanmaya eğilim göstermektedirler.(www.kalder.org)

Satın aldıkları stokların çevresel özelliği nedeniyle katlandıkları ek maliyetler varsa işletmeler bunları çeşitli şekillerde izleyebilirler. Bunu belirlemek, aslında zor bir işlem olup ayrıntılı envanter çalışması gerektirebilir.

İşletmelerde stokların çevresel özelliği nedeniyle katlanılan ek maliyetler, muhasebe açısından değişik şekillerde ele alınabilir

- a) Stoklara ilişkin çevresel ek maliyetler KDV hesabına benzer şekilde çevresel etkisine göre belirlenen bir oranda hesaplanıp “çevre giderleri, çevresel maliyetler, çevresel yükümlülükler veya çevresel mallar” gibi ayrı bir hesapta izlenebilir,
- b) Stoklara ilişkin çevresel ek maliyetler ilgili hesabın alt hesabında izlenebilir,
- c) Stoklara ilişkin katlanılan ek çevresel maliyetlerin çevre koruma amaçlı herhangi bir fondan karşılanması durumunda, “Çevresel Teşvik Fonundan Alacaklar Hesabı” isimli bir hesap açılarak çevresel ek maliyetler bu hesapta izlenebilir,
- d) Stoklara ilişkin çevresel ek maliyetler nazım hesaplarda izlenebilir,
- e) Stoklara ilişkin çevresel ek maliyetler dipnotlarda belirtilebilir,
- f) Stoklara ilişkin çevresel ek maliyetler bütün bunların yanında ayrı bir çalışma ile çevre raporunda gösterilebilir.

İşletmeler bu değişik seçeneklerden kendilerine göre uygun gördüklerini seçip kullanabilirler

Ticari bir mal alındığında çevresel özelliği nedeniyle fazla bir maliyete katlanılmış ve bu malın satılmasında bu fazla maliyet, çevresel özelliği olmayan emsal malların fiyatının düşük olmasından dolayı müşteriye yansıtılamamışsa, işletme bu maliyete katlanmıştır. Bu durum işletmenin rekabet gücünü azaltır, ve işletme, çevresel özelliği nedeniyle oluşan bu fazla maliyete katlanmak istemez. İşletmenin bu çevresel maliyete katlanabil-

mesi için ya bu maliyeti karşılayacak bir teşvik verilmeli ya da tüketici bilinçli olarak bu farkı kabullenmelidir. Doğal olarak burada tüketicinin tercihi dikkate alınmalıdır. Tüketicinin, çevresel özelliği nedeniyle bu malı tercih etmesi durumunda rekabet koşulları işletmenin lehinde olacaktır. Tüketicinin bu tercihi yapması onun çevre bilinci, çevre duyarlılığı ve ödeme gücüne aynı zamanda malın çevreci özelliğinin de anlaşılır bir şekilde vurgulanmasına bağlıdır. Malın içindeki katkı maddeleri, üretim tekniği, geri dönüşümü gibi çevreci özellikler belirtilerek bu anlaşılabilirlik sağlanabilir.

a) Mal alımında katlanılan ek çevresel maliyetlerin çevresel mallar hesabında izlenmesi istenirse, stoklar grubunda 154 Çevresel Mallar Hesabı isimli bir hesap açılarak bu hesaba kayıt yapılabilir. Bu çevresel maliyetlerle ilgili böyle ayrı bir hesabın tutulması aynı zamanda teşvik sisteminin kullanılmasını kolaylaştırır. Bu uygulamayla ek çevresel maliyetler çevre koruma amaçlı teşvik sistemi ile karşılanarak tüketicilere yansıtılmadan çevre koruma teşviki uygulanabilir.

_____ / _____	
153 Ticari Mallar Hs.	xxx
154 Çevresel Mallar	xxx
191 İndirilecek Kdv Hs.	xxx
İlgili Hesaplar	xxx
_____ / _____	

b) Mal alımında katlanılan ek çevresel maliyetlerin alt hesaplarda izlenmesi durumunda 153 Ticari Mallar Hesabı altında açılacak olan alt hesap, ticari mallarla ilgili olarak katlanılan çevresel maliyetleri gösterir.

_____ / _____	
153 Ticari Mallar Hs.	xxx
153. 02 Çevresel Mallar	
İlgili Hesaplar	xxx
_____ / _____	

c) Çevresel maliyetin teşvik fonu ile karşılanması durumunda, hesap planında ticari alacaklar grubunda çevre teşvik fonundan alacaklar hesabı isimli bir hesap açılır. Katlanılan ek çevresel maliyetler bu hesabın borcuna kaydedilir. Çevresel ek maliyetler fon kaynağından alındığında da ilgili hesabın borcuna, bu hesabın alacağına kaydedilir.

<hr/>		/		<hr/>	
153 Ticari Mallar Hs.		xxx			
125 Çevre Teşvik Fonundan					
Alacaklar Hs.		xxx			
191 İndirilecek KDV Hs.		xxx			
İlgili Hesaplar			xxx		
<hr/>		/		<hr/>	
İlgili Hesaplar		xxx			
125 Çevre Teşvik Fonundan					
Alacaklar Hs.		xxx			
<hr/>		/		<hr/>	

d) Muhasebe kayıtlarından çeşitli bilgiler üretmek veya ek bilgiler sağlamak için Tekdüzen Hesap Planı'nda yer alan 9 sayılı hesap sınıfı nazım hesapları kullanılabilir. (Akdoğan, Sevilengül, 1995; 637) Mal alımında katlanılan ek çevresel maliyetin nazım hesaplarda izlenmesi durumunda ilgili kayıt aşağıdaki gibi yapılabilir.

<hr/>		/		<hr/>	
950 Çevresel Mallar		xxx			
İlgili Hesaplar			xxx		
951 Çevresel Mallar Karşılığı		xxx			
<hr/>		/		<hr/>	

e) Stoklardaki çevresel maliyetlerin hesaplarda ayrıca izlenmediği durumlarda , bu tür maliyetler bilanço dipnotlarında belirtilebilir. Örneğin buzdolabı üretiminde geri dönüşümlü malzeme kullanım oranının artırılması nedeniyle maliyetlerde meydana gelen artış, çevre korumaya katkı amacıyla katlanılan maliyetleri oluşturur. Bu maliyetler hesaplarda ayrıca izlenmediği durumda, aşağıda Tablo 1'de belirtildiği şekilde bilanço dipnotlarında belirtilebilir.

Tablo 1. Bilanço Dipnotlarında Çevresel Stoklar

Bilanço Dipnotları

1.
2.
....
.....
17. Stok değerlendirme yöntemi :
a) Cari dönemde uygulanan yöntem
b) Önceki dönemde uygulanan yöntem
c) Varsa, cari dönemdeki yöntem değişikliğinin stoklarda meydana getirdiği artış (+) veya azalış (-) tutarı..... TL
* d) Çevresel stok maliyetleri

f) Stoklarla ilgili çevresel özellik ve maliyetler çevre raporlarında da ayrıca belirtilebilir. İşletmeler için en kolay ve en çok karşılaşılan uygulamanın bu olduğu söylenebilir. Çevresel olgularla ilgili olarak muhasebede hesaplara alınan bilgiler ve hesaplara alınmayan bilgiler bu raporlarda gösterilebilir. İzleyen Tablo 2’de Arçelik A.Ş.’nin ürünleriyle ilgili olarak çevre raporunda yer alan bilgiler, stoklarla ilgili çevresel özelliklerin rapor olarak sunulmasına örnek olarak verilmiştir.

Tablo 2: Arçelik Ürünlerin Çevresel Özelliklerindeki Geliştirmeler Raporu

Buzdolabı

Avrupa’nın en çevreci buzdolabı Orbital. Ürün geliştirmedeki başarılarını teknoloji geliştirmeye de taşıyan Arçelik, Avrupa’nın ve Türkiye’nin en az enerji tüketen buzdolaplarını üretiyor.

Orbital VCC, değişken hızlı kompresörü ile "düşünen" bir buzdolabıdır. Çalıştığı ortam şartlarına göre gıdaları en uzun süre saklayacak ve en az enerji tüketecek çalışma hızını kendisi belirlemektedir.

□ Avrupa yönergelerine göre AA enerji sınıfında yer alan Orbital VCC buzdolabı ile Türkiye’deki tüm buzdolapları değiştirilecek olsa, Keban Barajı’nın bir yılda ürettiği enerji kadar tasarruf sağlanabilir.

□ Orbital VCC model buzdolabının on yılda tasarruf ettiği enerjinin çevresel etki karşılığı 1.500 metrekaare orman alanıdır. Günlük enerji tüketimi, rakiplerinden %50 daha düşük, 40 Watt’lık bir ampule eşdeğerdir. Özel ekonomi fonksiyonu sayesinde buzdolabı az kullanıldığı zamanlarda enerji sarfiyatını düşürmek için daha uygun sıcaklıklarda çalışır.

Tablo 2 Devamı

Çamaşır Makinesi

Arçelik, her yeni geliştirdiği teknoloji ile tüketicilerine daha az enerji ve su tüketen çevre dostu ürünler sunmaktadır.

- A enerji etiketli çamaşır makineleri, A yıkama ve A sıkma performansına sahip ve su tüketiminde cimridir.

"Direct Drive Teknolojisi" ile tambura ideal yıkamanın gerektirdiği tüm hareketler yaptırılırken, çamaşır da çok daha iyi yıkanmakta, çamaşır makinesi doğrudan tahrikli motor teknolojisi sayesinde sessiz ve sarsıntısızdır.

Bulaşık Makinesi

Düşük enerji ve su sarfiyatı sağlayan bulaşık makinesi tasarlanarak, hem tüketici hem de Türkiye ekonomisine katkı sağlanmaktadır. Bu kapsamda geliştirilen alt üst ayrı yıkama seçenekleri beş ve altı programlı tüm modellere kazandırılmıştır. En son tasarlanan bulaşık makinesi, bu özelliğin yanı sıra bir önceki döneme göre %20 daha az su tüketmektedir.

Geri Kazanım Oranları

Avrupa Birliği Komisyonu Direktifi'nde belirtilen büyük elektrik ve elektronik ev aletleri için geri kazanım oranı %80 olarak verilmektedir. Arçelik işletmeleri ürünlerinin, **2003 yılı itibari ile geri kazanım oranları; Buzdolabı İşletmesi %87, Çamaşır Makinesi İşletmesi %98, Bulaşık Makinesi İşletmesi %81, Pişirici Cihazlar İşletmesi %92** olarak açıklanmıştır. (www.arcelikas.com)

Kaynak: www.arcelikas.com.tr.

2.2. Yapılan Yatırımlar ve Çevre Muhasebesi

Yatırım harcamaları eğer doğrudan çevre korumaya yönelik su arıtma, katı atık depolama veya bertaraf, baca gazı filtresi ve benzeri bir yatırım ise, bu harcama uygun isim kullanılarak aktifleştirilebilir. Ancak tekdüzen hesap planında bu grupta yer alan tüm hesaplar dolu olduğundan, yapılan yatırım harcaması, yatırımın çevresel özelliğine göre duran varlıkla ilgili alt hesaplarda izlenebilir. Hesap planı hazırlanırken alt hesapların belirlenmesinde çevresel özelliklerin izlenebilmesi için ayrı ayrı hesap kodu verilebilir. Böylece çevresel özelliği olan yatırımların izlenebilmesine olanak sağlayacak yöntemler geliştirilebilir.

Yapılan yatırımın çevresel özelliklerinin izlenmesi de, stoklara benzer yöntemlerle gerçekleştirilebilir.

102 Vasfi Haftacı, Kamuran Soylu

Yapılan yatırımların çevresel özelliği nedeniyle katlanılan ek maliyetler;

a) ilgili yatırım hesabının alt hesabında izlenebilir,

b) Yatırımlar nedeniyle katlanılan ek çevresel maliyetler çevre koruma amaçlı herhangi bir fondan karşılanıyorsa, “Çevresel Teşvik Fonundan Alacaklar Hesabı” isimli bir hesap açılarak bu hesapta izlenebilir,

c) Yatırımın neden olduğu çevresel ek maliyetler nazım hesaplarda izlenebilir,

d) Yatırımın neden olduğu çevresel ek maliyetler dipnotlarda belirtilebilir,

e) Yatırımın neden olduğu çevresel ek maliyetler bunların yanında ayrı bir çalışma ile çevre raporunda gösterilebilir.

İşletmeler bu değişik seçeneklerden kendilerine göre uygun gördüklerini seçip kullanabilirler

a) Yapılan yatırımın ilgili hesabın alt hesabında izlenmesinde yatırımın özelliğine göre bir isim verilir ve bu isimle ana hesabın altında izleme yapılır. Örneğin, işletme havaya verilen zararlı gazların azaltılması için bir baca filtresi yaptırdığında bunu bu gruptaki hesapların alt hesap kodlamalarında çevresel özellikli yatırımlar için aynı kod numarası verilerek, bu kod numarasından çevresel özellikli yatırımlar izlenebilir. Örneğin çevresel özellikli yatırımlar için alt hesap kodunun son rakamına 5 sayısı verilmesi planlandığında yevmiye maddesi olarak

_____ / _____
253 Tesis Makina ve Cihazlar Hs. xxx
253. 405. Baca filtreleri
İlgili Hesaplar xxx
_____ / _____

şeklinde kaydedilebilir.

b) Eğer yatırımın çevresel özelliği nedeniyle teşvik kullanılıyorsa ilgili hesaplar yerine, veya bir bölümü teşvikli ise, teşvikli bölüm için ayrı olarak çevre teşvik fonundan alacaklar hesabı kullanılabilir. İlgili fon tahsil edildiğinde bu hesabın alacağına ilgili hesabın borcuna kaydedilir.

<hr/>		/		<hr/>	
253 Tes. Mak. Cihazlar Hs.		xxx			
125 Çevre Teşvik Fonundan					
Alacaklar Hs.		xxx			
İlgili Hesaplar			xxx		
<hr/>		/		<hr/>	
İlgili Hesaplar		xxx			
125 Çevre Teşvik Fonundan					
Alacaklar Hs.		xxx			
<hr/>		/		<hr/>	

Eğer çevre teşvik fonundan alacakların vadesi bir yıldan fazla olursa 225 Çevre Teşvik Fonundan Alacaklar Hesabı kullanılabilir.

c) Yapılan yatırımın çevresel özelliğinin nazım hesaplarda izlenmesi,

Yatırım yapılırken çevresel maliyetlerden dolayı ek bir maliyete katlanılıyorsa bu yatırımın aktifleştirilmesinde çevresel yatırımın özelliğinin ayrıca izlenmesi zor olabilir. Bu durumda yatırımın çevresel özelliği nedeniyle katlanılan ek maliyetler nazım hesaplarda izlenebilir. Örneğin, işletme baca yaptırırken havaya verilen zararlı gazların azaltılması için bir baca filtresini de birlikte yaptırmışsa bu baca filtresi çevresel özelliği nedeniyle ayrıca nazım hesaplarda izlenebilir.

<hr/>		/		<hr/>	
960 Çevresel Maddi Duran					
Varlıklar		xxx			
İlgili Hesaplar			xxx		
960 Çevresel Maddi Duran					
Varlıklar		xxx			
<hr/>		/		<hr/>	

Yapılan yatırımların çevresel özelliklerinin dipnotlarda belirtilmesi ve ayrı bir çalışma ile çevre raporunda izlenebilmesi ile ilgili örnekler Çevresel Bilgilerin Finansal Tablolarda Yer Alması başlığında tablo 3 ve tablo 4 de verilmiştir.

2.3. Faaliyet Giderleri ve Çevre Muhasebesi

Gider ile maliyet kavramı genellikle karıştırılmakta bazen birbirlerinin yerine, aynı anlamda kullanılmaktadır. Gider ve maliyet kavramları belirli bir hesap dönemi için kullanıldığında dönem gideri veya dönem maliyeti olarak adlandırılırlar.

Faaliyet giderlerinden 760 Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri, 770 Genel Yönetim Giderleri hesaplarına borç kaydedilen parasal külfetlerin - giderlerin – bir aracı ve geçici hesap kullanılmaksızın dönem içerisinde doğrudan 6 nolu hesap sınıfında bulunan 631 Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri, 632 Genel Yönetim Giderleri hesaplarına borç kaydedilmesi, muhasebe meslek mensuplarının iş yükünü ve yapılabilecek olası yanlışları önemli oranda azaltabilecek, (Selek, 2000) aynı zamanda maliyetler ile faaliyet giderlerinin birbirinden ayrılmasını kolaylaştıracaktır.

Gelir tablosu hesapları içerisinde yer alan “65 Diğer Faaliyetlerden Olağan Gider ve Zararlar” ile “68 Olağandışı Gider ve Zararlar” ortaya çıktıklarında doğruca ilgili grupta açılan hesaplara atılmaktadır. Bunların maliyet hesap sınıfında gösterilebilmesi açısından 78 sayılı hesap grubunun adının “78 Finansman Giderleri ve Başka Giderler” şeklinde değiştirilmesi uygun olabilir. (Haftacı, 2007; 465)

Geniş anlamda dönem gideri, kurum varlığını sürdürebilmek ve kurumu işletebilmek için belirli bir zaman dilimi içinde kullanılıp tüketilen ve o zaman dilimine ait olan değer kullanımlarının tümüdür. (Haftacı, 2007; 38) Bu tanımda yer alan kurum varlığını sürdürmeye yönelik değer kullanımları dar anlamda dönem giderini oluşturur ve faaliyet gideri olarak da adlandırılır. Dar anlamda dönem giderinin mamullerle doğrudan veya dolaylı olarak bir ilişkisi yoktur. Bu anlamdaki dönem giderleri stoklanamaz, ilgili dönemde sonuç hesaplarına aktarılır, böylece gelecekte fayda sağlamayacak olan tükenen gidere dönüşür. (Küçüksavaş, 2002; 47)

İşlem muhasebesi açısından dönem kavramı, genellikle bir yıllık bir zaman dilimini kapsayan hesap dönemi, maliyet muhasebesi açısından ise, işletmeden işletmeye farklı olmakla birlikte genellikle bir aylık zaman dilimini kapsayan maliyet dönemidir. (Haftacı, 2007; 37)

Çevresel faaliyetlerle ilgili giderler en fazla faaliyet giderleri içerisinde yer almaktadır. İşletmeler genellikle yaygın olarak çevresel faaliyet giderlerini ayırmadan genel yönetim giderleri içinde gösterirler. Çevresel giderler uygulamada genellikle kalite maliyetlerinin içerisinde yer almakta kalite faaliyetleri de birçok işletmede genel yönetimin

bir fonksiyonu olarak görülüp bu maliyetlere genel yönetim giderleri içinde yer verilmektedir.

Kaliteyi üretim faaliyetleri içerisinde gören işletmeler, kalite maliyetlerini üretim maliyetlerine yansıtırlarken, ürünlerin çevresel özelliklerini artırmaya yönelik olarak yapılan çalışmalar, araştırma ve geliştirme giderleri içerisindeki çevresel giderlerin önemini artırmakta, Ar-Ge giderleri içerisindeki çevresel giderlerin alt hesaplarda izlenmesi gereğini ortaya çıkarmaktadır

- Çevre ile ilgili faaliyet giderleri,
- 75, 76, 77, 78 sayılı hesap gruplarında
- 750 Araştırma Geliştirme Giderleri
- 760 Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri
- 770 Genel Yönetim Giderleri
- 780 Finansman Giderleri

Ana hesaplarının altında ara ve ayrıntı hesaplarda çevresel özelliğine göre isim verilerek izlenebilir.

2.4. Maliyetler ve Çevre Muhasebesi

Hesap planında kabul edilen eş zamanlı kayıt esasının bir gereği olarak kullanılacak fonksiyonel defter-i kebir hesaplarının yanında, maliyet yeri ve maliyet türü hesapları da ayrı ayrı düşünüldüğünde, çevresel maliyetler maliyet yeri ve maliyet türü olarak ayrı ayrı izlenebilirler.

- Çevre ile ilgili maliyetler,
- 71, 72, 73 sayılı hesap gruplarında
- 710 Direkt İlk Madde Malzeme Giderleri
- 720 Direkt İşçilik Giderleri
- 730 Genel Üretim Giderleri

ana hesaplarının ara ve ayrıntı hesaplarında çevresel özelliğine göre isim verilerek doğrudan ya da maliyet yerleri aracılığı ile dolaylı olarak mamullere yükletilebilirler.

2.5. Tekdüzen Muhasebe Sistemi Ve Çevre Muhasebesi

Muhasebe sisteminin en iyi şekilde tasarlanması kurulması ve uygulanabilmesi, günümüzün gelişmiş endüstri ortamlarında büyük önem taşımaktadır. (Şakrak,1997;1)

İşletmelerde hesap planı, çeşitli öğelerden ve bunların yerli yerinde bulunmasından ortaya çıkan bir karışım, belirli anlamda organik bir bütündür. Bu bütün içinde teker teker her organın birbiri ile ilgisi ve kendi aralarında sıkı bir işbirliği vardır. Bundan ötürü de, hesap işlerinin öğelere ayrılması ve bu öğeler arasında kesin bir sınırlama yapılması gerçeğe uygun görülmemektedir. (Yazıcı, 1998; 283) T.C Resmi Gazetenin 26.12.1992 gün ve 21447 sayılı mükerrer sayısında Tekdüzen Hesap Planı (THP) yayınlanmış 1994 tarihinden itibaren de zorunlu olarak uygulamaya konulmuştur. Tekdüzen Hesap Planı yayınlandığı tarihten itibaren çeşitli kesimler tarafından çeşitli eleştirilere hedef olmuş, bu eleştirilerin de etkisiyle bu plan üzerinde bazı değişiklikler yapılmıştır.

Düzenlemenin amacı; bilanço usulünde defter tutan gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin faaliyet ve sonuçlarının sağlıklı ve güvenilir bir biçimde muhasebeleştirilmesi, mali tablolar aracılığı ile ilgililere sunulan bilgilerin tutarlılık ve mukayese edilebilirlik niteliklerini koruyarak gerçek durumu yansıtmasının sağlanması ve işletmelerde denetimin kolaylaştırılmasını kapsamaktadır (TURMOB, 1995; 1).

Tekdüzen muhasebe sistemi; muhasebenin temel kavramlarını, muhasebe politikalarını, mali tablolar ilkelerini ve sunulmasını, tekdüzen hesap çerçevesini, hesap planı ve işleyişini açıklamaktadır. Genel bir düzenleme olduğu için bu sistem içinde çevre muhasebesi ile ilgili hiçbir ifadeye yer verilmemiş, 0 ve 8 no.lu hesap sınıfları serbest bırakılmıştır. Bunun yanı sıra boş bırakılmış hesap grupları ve ana hesaplar bulunmaktadır. Bu serbest alanlar, işletmelere hesap planı kullanma yönünde bir esneklik sağlayan, kendi organizasyonları ve büyüklüklerine göre gereksinimleri doğrultusunda işletmelerin kullanabilecekleri boşluklar olup, bunlar çevresel olgulara tahsis edilebilir. Ancak Tekdüzen Hesap Planında 24 Mali Duran Varlıklar ve 25 Maddi Duran Varlıklar grubunda esneklik açısından zorluk bulunmakta, bu hesap gruplarında yeni hesap açma olanağı bulunmamaktadır. Bu nedenle çevresel maddi duran varlıklar, ya diğer maddi duran varlıklarda ya da alt hesaplarda izlenebilirler.

Tekdüzen Hesap Planı çevresel olguların izlenmesi yönünden bir sorun yaratmamakta hesap planındaki esneklikten faydalanılarak çevresel olguların hesaplarda istenilen boyutlarda izlenmesi mümkün olabilmektedir. Hesap planındaki hesap sınıfı, hesap grubu, ana hesap, ve alt hesap düzeylerinde hesaplar açılarak çevresel olgular izlenebilir. Hesap sınıfındaki boş bırakılan 0 ve 8 nolu hesap sınıfları çevresel olgular için ayrıca kullanılabilir. Diğer hesap grupları içindeki çevresel olguların izlenmesi için ana ve alt hesaplar açılabilir.

2.6. Çevresel Bilgilerin Finansal Tablolarda Gösterilmesi

Muhasebenin raporlama işlevi gereği, kaydedilmiş ve sınıflandırılmış çok sayıdaki bilgiden çeşitli finansal tablolar hazırlanır. İşletmenin finansal durumu hakkındaki özet bilgiler, bu finansal tablolar aracılığı ile kamuya duyurulur.

Finansal tablolar; muhasebe sistemi içinde kaydedilen ve toplanan bilgilerin, zaman aralıklarıyla bu bilgileri kullanacak olanlara iletilmesini sağlayan araçlardır.(Akdoğan, Tenker, 1985; 2)

İşletmeyle ilgili taraflar işletme hakkındaki bilgileri bu tablolardan edinirler. İşletmenin çevreye verdiği önem ve çevresel faaliyetleri ile ilgili bilgiler bu raporlardan kamuya duyurulmalıdır. Çevresel faaliyetlerle ilgili bilgilerin finansal tablolarda yer alması, öncelikle bu bilgilerin dönem içinde hesaplarda ayrıntılı olarak gösterilmesine bağlıdır. Çevresel bilgilere hesap planında yer verilirse, bu bilgiler bilanço ve gelir tablosunda da görülür. Finansal tablolara ilgili olarak muhasebe sistemi uygulama genel tebliğinde yayınlanan gelir tablosu ve bilanço ilkelerinde çevresel bilgilerle ilgili doğrudan hiçbir ifade yer almamasına karşın, düzenlemenin genel olması nedeniyle tebliğde yer alan ifadelerin dolaylı olarak çevresel bilgileri de aynı şekilde kapsadığı düşünülebilir .

Muhasebenin temel kavramlarından sosyal sorumluluk gereği ve çevrenin artan önemi nedeniyle kamuya sunulan finansal tablolarda çevresel bilgilerin de yer alması gerekir. Çevresel faaliyetlerle ilgili veri tabanının, her işletmenin muhasebe sistemi içinde oluşturulması, bu bilgilerin kolayca ulaşılabilecek ve raporlanacak şekilde izlenebilmesi için muhasebe sisteminde çevresel faaliyetlerle ilgili verileri gösterecek hesapların sisteme eklenmesi gerekir.

Çevre muhasebesi kapsamında çevreyi ilgilendiren kimi hesaplar; stoklar, yapılan yatırımlar, faaliyet giderleri ve maliyetler başlıkları altında verilen uygulamalar ile bunların sonuçları, muhasebe usulüne uygun olarak bilanço ve mizana yansıtacaktır.

İşletmelere ait finansal bilgilerin finansal tablolarda gösterilmesinin yanısıra belgelere dayandırılan ancak finansal olmayan bilgilerin de muhasebenin “Tam Açıklama Kavramı” gereğince, muhasebe raporlarında belirtilmesi ve dipnotlarda açıklanması gerekir.

İngiltere’de, iklim değişikliği ile ilgili olarak devlet tarafından yapılan yönlendirmeler sonucu, yatırımcıların işletmelerin yatırım kararlarında yatırımın çevre üzerine olan etkilerini de dikkate alarak kayıt altına almaları zorunlu hale gelmiştir. (Our Parliamentary Correspondent, 2007; 3)

Aşağıda Tablo 3’de verilen örnekte olduğu gibi, çevresel olgularla ilgili bilgilerin tam açıklama kavramına uygun bir biçimde bilanço dipnotlarında gösterilmesi ile bu bilgilerin finansal tablolarda yer alması sağlanabilir. (Yarbaşı, 1998;80)

Tablo 3. Bilanço Dipnotlarında Çevresel Varlıklar

Bilanço Dipnotları

1.
2.
....
.....
18. cari dönemdeki maddi duran varlık hareketleri:
a) satın alınan, imal veya inşa edilen maddi duran varlıkların maliyeti
* b) cari dönemde satın alınan, imal veya inşa edilen çevre kirliliğini önlemeye yönelik maddi duran varlıkların maliyeti
c) elden çıkarılan veya hurdaya ayrılan maddi duran varlıkların maliyeti
* d) cari dönemde ortaya çıkan yeniden değerlendirme artışları
- Varlık maliyetlerinde (+)
- Çevresel varlık maliyetlerinde (+)
- Birikmiş amortismanlarda (-)
- Çevresel varlık birikmiş amortismanlarında (-)

Bilanço dipnotlarına benzer şekilde gelir tablosu dipnotlarında da çevresel bilgiler gösterilebilir.

Kimi işletmelerin çevresel faaliyetlerini, yıllık finansal raporlarının ayrı bir bölümünde bilanço ve gelir tablosu dipnotlarında özetledikleri görülmektedir. Kimi işletmeler ise çevresel faaliyetlerini daha geniş bir şekilde yıllık faaliyet raporlarında ayrı bir bölümde veya ayrı bir çevre raporu olarak hazırlayıp sunmaktadırlar.

Sözgelimi TOFAŞ tarafından ayrı bir çevre raporu olarak hazırlanıp sunulan örnek aşağıda Tablo 4’de verilmiştir.(www.tofas.com)

Tablo 4: TOFAŞ Çevre Raporundan bir Bölüm

Çevre Raporu
▶ Tofaş Çevre Politikası
▶ Çevresel İyileştirme Projeleri
▶ ISO 14000 Çevre Yönetim Sistemi
▶ Halkla İlişkiler ve Eğitim
▶ Enerji Yönetimi
▶ Atık Yönetimi

Tofaş Çevre Politikası

Tofaş, tüm ürün, üretim ve hizmet faaliyetlerini, ürünün tasarımından arzına kadar üretimin her aşamasında, sürdürülebilir gelişme ilkesi, toplam kalite felsefesi ve Fiat Auto ve Koç Holding çevre politikaları ile uyumlu bir şekilde gerçekleştirmeyi hedefler. Bu hedef için aşağıdaki politika ilkeleri benimsenmiştir:

- Çevresel amaç ve hedeflerin Tofaş 2000 Projesi kapsamında periyodik olarak belirlenmesi, gerçekleştirilmesi ve gözden geçirilmesi ile sürekli iyileştirmek,
- Çevresel performansımızın sürekli iyileştirilmesi ve bağlı bulunduğumuz tüm yasal ve diğer zorunluluklara uygunluğun sağlanması için bir Çevre Yönetim Sistemi yerleştirmek,
- Temizlik ve düzenin çalışanlarımız, müteahhitlerimiz ve tedarikçilerimiz tarafından yaşam felsefesi olarak benimsenmesini sağlamak,
- Çevresel duyarlılığı Tofaş bünyesindeki çalışanlarımızı, müteahhitlerimizi ve tedarikçilerimizi eğiterek ve denetleyerek artırmak. Eğitim, sürekli iyileştirme ve denetleme neticesinde;
 - Enerji ve doğal kaynak tüketimini azaltmak,
 - Geri kazanım ve yeniden değerlendirme faaliyetlerini destekleyerek atık miktarını azaltmak,
 - Üretim sürecimizde ve ürünlerimizde yeni veya geliştirilmiş uygun teknolojileri kullanarak kirliliği önlemek,
 - Daha az çevresel etkiye sahip, daha az yakıt tüketen, daha az gürültülü ve daha fazla geri dönüşümlü malzeme kullanılan araçlar üretmek.

Kaynak; www.tofas.com.tr.

3. Sonuç

Çevre sorunlarının çözümünde muhasebe sistemine de önemli görevler düşer. Muhasebenin temel kavramlarından olan sosyal sorumluluk gereği muhasebe ve muhasebecinin çevre sorunlarının çözümüne katkı sağlama sorumluluğu bulunmaktadır.

Doğal nedenler ayrı tutulursa, çevre sorunlarının asıl nedenini insan faaliyetleri oluşturur. Bu durumda çevre sorunlarının çözümü önemli ölçüde insanların çevreye zarar veren faaliyetlerinin çevreye zarar vermeyecek şekilde yapılandırılmasından geçer.

Çevresel etkilerin hem belirlenebilmesi hem de önlenmesi için çevresel olaylara özgü ölçüm teknikleri ve standartlar geliştirilmelidir.

İşletmelerin çevre kirliliğinin önlenmesi ve çevrenin korunması konusunda ciddi faaliyetlerde bulunması gerekmektedir. Faaliyetlerin sağlıklı veri ve bilgilere dayandırılması, faaliyetin başarısını sağlayan en önemli unsurdur. Bu süreçte işletmeler açısından muhasebe, önemli veriler ve bilgiler üretir.

Muhasebenin sosyal sorumluluğu ve gelişmelerin yüklediği diğer görevleri gereği çevre korumaya yönelik olarak muhasebe alanında da yapılacak faaliyetlerin olduğu rahatlıkla söylenebilir.

Genel anlamda çevre muhasebesi; çevre ve ekonomi arasındaki etkileşim sonucunda çevrede oluşan niteliksel ve niceliksel olumsuzlukların belirlenmesi, belirlenen bu olumsuzlukların fiziksel ve parasal değerlerinin hesaplanarak izlenmesi üzerinde durur.

Çevre muhasebesi işlem muhasebesi içinde yer alan ve türsel muhasebeler içinde düşünülebilecek olan bir muhasebe türü olup, çevrenin artan önemi nedeniyle, muhasebe sistemi içerisindeki çevresel faaliyet ve maliyetlerinin belirlenebilmesi ve raporlanmasını amaçlayan bir muhasebedir.

Çevre muhasebesi, muhasebe sisteminin özünde yapılabilecek bir değişim öngörmez. Bilgisayar teknolojisinin sunduğu kolaylıklarla hesaplar çok daha ayrıntılı ve çok yönlü işletilebilir. Bu kolaylıktan faydalanılarak işletmede çevre ile ilgili veri ve bilgiler ayrıntılı olarak üretilebilir.

Çevre muhasebesi açısından diğer önemli olan hususlardan biriside, görünmeyen veya gösterilmeyen verilerin elde edilmesinin sağlanmasıdır. İşletmeler genelde çevre dostu görünüme önem vermekte ancak gerçek anlamda, dışsallıklar denilen çevresel etkileri içselleştirmekten ve çevreye verdikleri zararlarla ilgili gerçek verileri sunmaktan kaçınmaktadırlar.

Bu amaca yönelik olarak yapılabilecek uygulama ve önlemler aşağıda verilmiştir:

- Çevresel dışsallıkların içselleştirilmesinin sağlanması; özellikle negatif dışsallıkların içselleştirilmesi zor olduğu kadar işletmelerin de mümkün olduğu kadar kaçındıkları bir olgudur. Bu nedenle zararın sağlıklı verilere dayalı tekniklerle ölçülebilmesi ve kamu otoritesinin yaptırım gücüne dayalı önlemler alınması önemli bir konudur. Negatif dışsallıkların neden olduğu toplumsal zararların önlenmesi için ya toplumsal baskıların zararı ortadan kaldıracak güçte olması veya toplum adına yetkili kurumların bu zararları ortadan kaldıracak uygulamalar yapması gerekir.

- Çevresel önlemlerin, önlem alan işletmeler aleyhine haksız rekabet yaratmasının sağlanabilmesi için, alınan çevresel önlemlerin, küresel ekonomik koşullar da dikkate alınarak ulusal ve uluslararası boyutta etkin ve tarafsız bir biçimde uygulanabilmesi gerekir. Başka bir ifade ile uygulamanın haksız rekabet yaratmaması için, çevresel önlemlerin bütün işletmeler için eşit koşullarda ayırım yapılmadan gerçekleştirilmesi önemlidir.

- Doğal çevreyi korumaya yönelik yatırım, faaliyet ve maliyet harcamalarının ayrıştırılabilmesini sağlayacak yöntem ve standartların geliştirilmesi, ana veya alt hesaplarda izlenebilmesinin sağlanması gibi uygulamaların yapılması verilerin sağlıklı ve güvenli bir şekilde elde edilmesine ve doğru yorumlar geliştirilmesine ve etkin önlemler alınmasına olanak sağlar.

- Çevre muhasebesi kapsamında yapılacak ek çalışmalar ile işletmelerin çevresel etki ve sonuçlarının nitelik ve nicelik boyutları ile belirlenebilmesi için yöntem ve teknikler daha da geliştirilebilir. İşletmelerde çevresel etkilerin, sonuçları ve alınacak önlemlerle ilgili bilgiler muhasebe sisteminin dışında da üretilebilir.

- İşletmeler çevresel özellik taşıyan faaliyetlerini daha ayrıntılı ve belirgin olarak izleyebilmek için çevresel maliyetlere ilişkin gider merkezleri oluşturabilirler.

- İşletmeler, çevresel sorumluluğun gereği olarak; diğer faaliyetlerinin yanı sıra çevreye ilişkin konulara yıllık faaliyet raporlarında yer vermelidirler.

- İşletmelerin plan, bütçe ve yönetim bilgi sistemlerine çevre ve kalite yönetim bilgi sistemleri de dahil edilerek “çevre koruma” bilgi sisteminin bir parçası haline getirilebilir.

Çevresel özelliği nedeniyle katlanılan ek maliyetler ve giderler, muhasebe açısından çevresel olguların özelliğine göre değişik şekillerde ele alınabilir. Çevresel bilgilerin muhasebesi ve raporlanması amaca yönelik olarak yapılabilecekler aşağıda sıralanmıştır:

112 Vasfi Haftacı, Kamuran Soylu

a) çevresel ek maliyetler ve giderler KDV hesabına benzer şekilde çevresel etkisine göre belirlenen bir oranda hesaplanıp “çevre giderleri, çevresel maliyetler, çevresel yükümlülükler veya çevresel mallar” gibi ayrı bir hesapta izlenebilir,

b) çevresel ek maliyetler ve giderler ilgili hesabın alt hesabında izlenebilir,

c) çevresel ek maliyetlerin ve giderlerin çevre koruma amaçlı herhangi bir fondan karşılanması durumunda, “Çevresel Teşvik Fonundan Alacaklar Hesabı” isimli bir hesap açılarak bu hesapta izlenebilir,

d) çevresel ek maliyetler ve giderler nazım hesaplarda izlenebilir,

e) çevresel ek maliyetler ve giderler dipnotlarda belirtilebilir,

f) çevresel ek maliyetler ve giderler bütün bunların yanında ayrı bir çalışma ile çevre raporunda gösterilebilir.

İşletmeler çevresel olguların özelliğini de dikkate alarak, bu değişik seçeneklerden kendilerine göre uygun gördüklerini seçip kullanabilirler.

Kaynakça

Orhan Sevilengül , *Genel Muhasebe, Gazi Kitabevi, Ankara, 2001. s. 10.*

Fevzi Sürmeli, *Muhasebe Bilgi Sistemi, Eskişehir, 1996. s.30.*

Bob Martin, *Environmental accounting, Financial Management. London, Apr. 2007. pg. 36*

<http://www.ipcc.ch/ipccreports/index.htm>

<http://www.coskuno.com.tr/turkish/kurumsal-8.html>.

Hilmi Kırılıoğlu , *Ahmet V. Can, Çevre Muhasebesi, Değişim Yayınları, Adapazarı, 1998. s.103.*

Engin Yarbaşı, *Çevre - İşletme - Maliyet İlişkilerinin Mali Durum Tablolarına Yansıtılması, basılmamış Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi Sos. Bil. Enst. İstanbul, 1998. s.50.*

Muhasebenin Temel Kavramları ve Tekdüzen Hesap Planı, TÜRMOB yayınları, Ankara,1995, s. 80.

www.kalder.org.tr/preview_content.asp.

Nalan Akdoğan, Orhan Sevilengül, *Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması, İSMMM Yayınları, 7. İstanbul, 1995, s. 637.*

http://www.arcelikas.com.tr/toplumsal/01_cevre_urunler.html.

A. Seha Selek, *Son Teknolojik Gelişmeler Işığında Türk Muhasebe Ve Kayıt Sisteminin Değerlemesi, İzmir YMM Odası Bülteni, Sayı 8, Aralık, 2000.*

Çevresel Bilgilerin Muhasebesi ve Raporlanması 113

- Nihat Küçükşavaş, Tek Düzen Muhasebe Sisteminde Yönetim Açısından Bilgisayar Uygulamalı Maliyet Muhasebesi, Beta Yayınları, İstanbul, 2002, s.47.
- Vasfi Haftacı, Maliyet Muhasebesi, 7. Baskı, İstanbul, 2007, s.37.
- Vasfi Haftacı, İşlem Muhasebesi, Beta Yayınları, İstanbul, 2007, s. 2.
- Münir Şakrak, Maliyet Yönetimi, Yasa Yayınları, İstanbul, 1997. s. 1.
- Mehmet Yazıcı, Muhasebe Tümleri ve Örgütlenmesi, İstanbul: 1998, s. 283.
- Muhasebenin Temel Kavramları ve Tekdüzen Hesap Planı, TÜRMÖB Yayınları, Ankara, 1995, s.1.
- Nalan Akdoğan - Nejat Tenker, Finansal Tablolar ve Analizi, Savaş Yayınları, Ankara, 1985, s. 2.
- Our Parliamentary Correspondent Investors must 'push for green reporting', Accountancy Age, <http://proquest.umi.com> London, Oct. 11. 2007, pg.3.)
- www.tofas.com.tr/hakkimizda/cevre_raporu.php.