

Çevresel Maliyetlerin Muhasebeleştirilmesine Yönelik Bir Seramik Fabrikasında Uygulama*

Seçkin GÖNEN**
Zeynep GÜVEN***

ÖZET

İşletmeler, sosyal sorumluluk ilkesine bağlı olarak gerçekleştirmiş oldukları faaliyet sonuçlarının sadece ekonomik etkilerini değil, aynı zamanda sosyal etkilerini de dikkate almak durumundadırlar. Muhasebe mesleğinin ekonomik ve teknolojik alanlarda ortaya çıkan değişimlerle birlikte önem kazanması, bu mesleği toplum ve ticaret hayatı içinde etkili bir konuma getirmiştir. Bu nedenle muhasebenin sosyal sorumluluk kavramı gereği işletmelerin doğaya vermiş oldukları zararları ortaya çıkarmak ve etkilerini tespit ederek, ortaya çıkabilecek maliyetlerin hesaplanması, sınıflandırılması, izlenmesi ve raporlanması amacıyla çalışmalar yapmaya başlamış ve bu çalışmaların sonucunda “Çevre Muhasebesi” kavramı gündeme gelmiştir.

Bu çalışmada, doğal çevreye verilen zararların küreselleşme süreci içerisinde bulunan dünyamızda hem mikro hem de makro düzeyde sosyal, kültürel ve ekonomik yapı içerisinde değerlendirilebilmesini sağlamak amacıyla çevre muhasebesi ve çevresel maliyetler kavramları üzerinde durulmuştur. Çalışmanın uygulama bölümünde ise seramik sektöründe faaliyet gösteren bir işletmenin çevresel maliyetleri gözden geçirilmiş ve bu işlemlerin muhasebeleştirilmesi sürecindeki işleyişi incelenmiştir.

Anahtar Kelimeler: Çevre Muhasebesi, Çevresel Maliyetler.

JEL Sınıflandırması: M40, M41.

An Application About Accounting Of Environmental Costs In Ceramic Industry

ABSTRACT

Companies, as bound by the principle of social responsibility, need to consider not only the economic effects but also the social impacts of their actions. The accounting profession has gained more significance together with the advancements burgeoning in economic and technologic fields. Consequently, as a matter of the concept of social responsibility accounting, studies have been carried out for the purpose of evoking the environmental damages caused by firms, determining the impacts of such damages together with assessment, classification, monitoring and reporting of related costs incurred by these damages. Thanks to these studies, the concept of environmental accounting has come to the fore.

This paper accentuates the concept of environmental accounting and environmental costs in order to ascertain the damages to the natural environment in globalizing world, both in micro and macro levels within the frame of social, cultural, and economic structures. In the application section, the environmental costs allocated by a company that operates in ceramic industry have been reviewed and the operational process during the accounting of these transactions has been studied.

Keywords: Environmental Accounting and Environmental Costs.

Jel Classification: M40, M41.

* Bu çalışma Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü tarafından kabul edilen “Çevre Maliyetleri Muhasebe Sistemi ve Bir Uygulama” başlıklı yüksek lisans tezinden yararlanılarak hazırlanmıştır.

** Doç.Dr. Seçkin Gönen, Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, seckin.gonen@deu.edu.tr

*** Zeynep Güven, Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, zeyno1953@hotmail.com

1. GİRİŞ

Ekonomik hayatın vazgeçilmez bir parçası olan, insan ve toplumun sınırsız olan ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla mal ve hizmet üreten işletmeler, karı maksimum kılmak ve işletme faaliyetlerinin devamlılığı vb. amaçlara ulaşmak için yürütürler. İşletmeler bu faaliyetlerini gerçekleştirme aşamasında doğayı ve doğal kaynakları çeşitli şekillerde tüketmekte, bilinçsiz veya sorumsuzca gerçekleştirilen faaliyetler ile çevre sorunlarının teşkil eden atıklarını doğaya bırakmaktadırlar.

Çevresel sorunların artması ile birlikte oluşan çevresel bilinç, ekonomi ile çevre arasındaki ilişkinin incelenmesini gerektirmiştir. Çevresel sorunların oluşumunda ekonomik faaliyetlerin etkili olduğu anlaşıldığında, çevresel sorunlara yönelik olarak ekonomik çözümler üretilmiştir. Ekonomik birimler olan işletmelerin çevreleri ile ilişkisi düşünüldüğünde, işletmelerin de çevresel sorunların oluşumundan sorumlu oldukları bir gerçektir. Bu nedenle, işletmelerin çevresel sorunların çözümüne katkıda bulunmak istemeleri sonucunda muhasebe bilimi, çevre konusuyla yakından ilgilenmeye başlamıştır.

Bu çalışmanın amacı, işletmenin çevre üzerindeki etkileri, çevresel maliyetlerin muhasebeleştirilmesi konularında inceleme yapmak seramik üretimi alanında faaliyet gösteren bir işletmenin muhasebe uygulamalarını incelemektir.

Çalışmanın teorik bölümünde çevre muhasebesi ve çevresel maliyetlerin muhasebeleştirilmesi inceleme konusu yapılmıştır. Çalışmanın uygulama bölümünde ise seramik üretimi alanında faaliyet gösteren bir üretim işletmesinin çevresel maliyetlerini tek düzen hesap planına göre nasıl muhasebeleştirildiği incelenmiştir.

2. MUHASEBE VE ÇEVRE İLİŞKİSİ

Çevre sorunlarının her geçen gün daha da artması ile birlikte toplumun çevreye duyarlılığının da buna paralel olarak yükselmesi, muhasebenin çevre ile ilişkilendirilmesi gerekliliğini ortaya koymuştur. İnsan ihtiyaçlarını karşılamak için çevresel birçok kaynağı kullanarak üretimde bulunan işletmeler için, finansal nitelikli faaliyetlerin muhasebeleştirilmesi ile birlikte, çevre ile ilgili finansal nitelikli işlemlerin de muhasebeleştirilmesi gerekmektedir. Çevresel sorunların ve aşırı kullanımların önlenmesi için, çevresel konuların muhasebe sistemi içine yerleştirilmesi zorunlu olup, çevresel varlık ve kaynakların durumunu, bunların kullanılma biçimini, işlemler sonucu bunlarda meydana gelen değişimleri ilgili kişi ve kuruluşlara iletebilecek bir bilgi sistemi oluşturulabilir (Kırlioğlu ve Can, 2006 :42-43)

Çevre sorunları açısından muhasebenin yararlı olabileceği alanlar aşağıdaki gibidir (Özbirecikli, 2000:44).

- Çevresel sorunların etkisine ilişkin sosyal anlayışın işletmenin finansal yapısına ve yıllık hesaplarına yansıtılması,
- Çevresel sorunların denetim programlarına dahil 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, çevrede ekonomik bir birim olarak yer almakta, doğal kaynakları üretim faktörü olarak kullanmaktadır. İşletmelerin hem üretim sürecinde ortaya çıkan katı, sıvı ve gaz atıklarını hem de tüketim süreci sonucunda ürünlerin ambalaj vs. atıkları da çevreye bırakmaktadırlar. Tüm bu etkileşimler sonucu ise, çevre kirliliği ortaya çıkmaktadır. Bu nedenle işletmelerin, üretim sürecinin en başında, hammadde tedarikinden, tüketim sürecine kadar çevre konularına dikkat etmeleri ve çevre konusunda duyarlı olmaları gerekmektedir. Bu gereklilik işletmelerin faaliyet alanlarına ve yönetim stratejilerine yansımaktadır. Faaliyet alanındaki bu değişimler muhasebe sürecini de etkilemektedir. Bu etki sonucunda, işletme faaliyetlerinin çevresel etkilerinin muhasebe sürecine yansıtılmasını sağlayan çevre muhasebesi kavramı ortaya çıkmıştır.

3. ÇEVRE MUHASEBESİNİN TANIMI VE TARİHSEL GELİŞİMİ

Çevre muhasebesinin temel felsefesi, doğal çevrenin önemini çok çarpıcı ifade eden Kuzey Amerika Yerlilerinin “Bu dünya bize atalarımızdan miras kalmadı, biz onu çocuklarımızdan ödünç aldık” atasözü ve benzeri görüşlere dayanmaktadır (Özkoç, 1998:18).

Toplumun ve işletmelerin çevresel konulara dikkatlerinin çekilmesinde, çevre kuruluşları ve ulusal çevre mevzuatlarının önemli bir işlevi olmuştur. Bu gelişmeler kapsamında, muhasebenin de çevre mevzuatında dikkate alınmasının ve "Sosyal Sorumluluk" ile "Özün Önceliği" ilkelerinin ciddiyetle ele alınmasının gerekliliği savunulmaktadır. Bu düşüncelerin ürün olarak "Çevre Muhasebesi" ("Environmental Accounting") teriminin ortaya çıktığı görülmektedir (Özbirecikli, 2002:23).

Konu ile ilgili birçok tanım olmasına rağmen işlerliği kanıtlanmış ve fonksiyonel olan şu kapsamlı tanımla başlangıç yapılabilir. “İşletmenin çevre üzerinde oluşturduğu negatif etkilerin finansal ve finansal olmayan yönlerinin ölçülmesi ve muhasebe kayıtlarına alınmasıdır” Bu tanım gereğince “çevre muhasebesi” denildiğinde; sınıflama, kaydetme, özetleme ve raporlama işlevlerinin yerine getirilmesi de dikkate alınmalıdır (Okutmuş, 2005:42). Çevre muhasebesi, uygulanmakta olan muhasebe sistemlerinde özellikle maliyet ve kar analizlerinde çevresel faktörlerin planlanıp uygulanmasıdır (Güvemli ve Gökdeniz, 1996:24). Bu tanım ile ihmal edilen çevre faktörü vurgulanmıştır.

Çevre muhasebesinin bir başka tanımı, “Bir işletmenin tüm faaliyetlerinin çevresel olarak sınıflandırılması, envanterinin tutulması, envanterdeki değişimlerin izlenmesi, bu değişimlerin parasal ve/veya fiziksel boyutlarının ortaya konulması ve bunun, işletme bilançosuyla bütünleştirilip işletmenin gerçek karlılığının ortaya konulması yönündeki

düzenlemeler” olarak yapılmıştır (Gönel ve Atabarut, 2005:26). Bu tanımda ile çevre maliyetlerinin kayıt altına alınmasının yanında işletmenin bilanço ve gelir tablosu vb. finansal tablolarında gösterilmesi gereği de vurgulanmıştır. Literatür incelendiğinde çevre muhasebesi üzerine tanımların giderek kayıt sisteminin önemine işaret ettiği görülebilir.

Çevre muhasebesi anlayışının işletme düzeyinde beş ayrı bakış açısıyla incelenmesi mümkündür. Bu anlamda, çevre muhasebesi kavramı; işletmenin çevresel etkilerinin muhasebeleştirilmesi açısından finansal muhasebe, çevresel performans, kontrol maliyetleri, daha temiz teknolojilere yatırım yapma, çevre dostu mamul ve süreçler geliştirme, mamul karması, mamulün ömrünü uzatma ve mamul fiyatlandırılması gibi konulara ilişkin maliyet bilgilerinin ulaşılabilir ve denetlenebilir hale gelmesi açısından maliyet muhasebesi, söz konusu bilgilerin yönetsel karar süreçlerine sunulması açısından yönetim muhasebesi, çevresel faaliyetlerin ve performansın raporlanması süreci açısından *çevre raporu*, çevresel performansın denetlenmesi ve tasdik ettirilerek kamuoyuna sunulması açısından ise *denetim aracı* olarak, incelenebilir (Özbirecikli ve Melek, 2002:26).

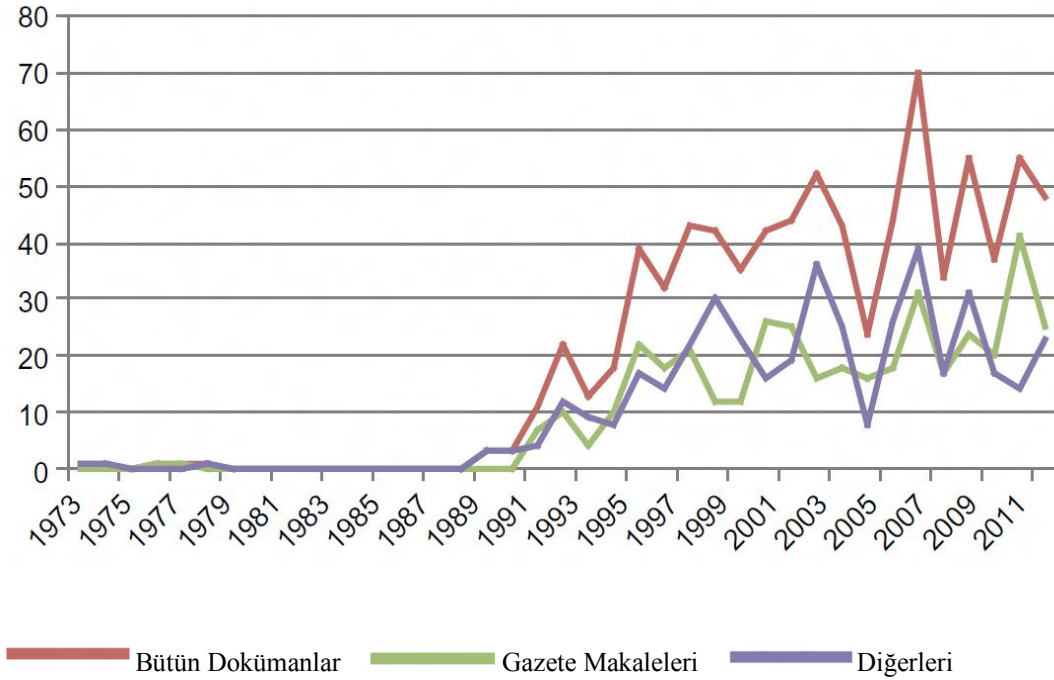
Muhasebenin toplumsal ve/veya çevresel konularla ilişkilendirilmesine dönük çalışmaları ve araştırmaları üç döneme ayrabilmektedir (Kırılıoğlu ve Can, 2006: 64-65)

1971 - 1980 Birinci Dönem : Bu dönemde yeni finansal ölçümler için geleneksel muhasebenin dönüştürülmesi ve finansal olmayan niteliksel ölçümlerin geliştirilmesi konuları ön plana çıkmıştır. Yapılan çalışmalar genellikle toplumsal muhasebe başlığıyla uyumludur. Ampirik araştırmalar, tanımlayıcı, basit ve kuralcı modellerden oluşmaktadır.

1981 - 1990 İkinci Dönem : Bu dönemde çevresel konularla ilgili muhasebe standartları ve hukuki düzenlemeler yapılmıştır. Ampirik çalışmalar analitiktir. Radikal görüşler ortaya çıktığı bu dönemde, Çevresel faaliyetlerle ilgili bilgiyi ortaya çıkarmada muhasebenin rolü üzerine tartışmalar yapılmış, sosyal ve çevresel muhasebe eğitim ve öğretimi konusunda da gelişmeler olmuştur.

1991 - 1995 Üçüncü Dönem: Çevre muhasebesinin olgunlaşması, çevresel bilgilendirmelerin yapılması ve çevresel denetimin başlamasıyla, çevresel muhasebe araştırmaları üzerinde kayda değer gelişmeler yaşanmıştır. Akademik çalışmalarda kurumsal ve yorumsal çalışmalar ön plandadır. 1992 de Birleşmiş Milletler ‘Yeryüzü Zirvesi’ ile bu döneme etki ve katkılar sağlamıştır.

1995 sonrasında ise önceki dönemlerden çok farklı çalışmalar yapılmamış, ancak çevresel finansal raporlama konusunda adım atılmış ve kısmi gelişmeler elde edilmiştir. Çevre üzerine sosyal odaklanmanın artması ile birlikte, günümüzde muhasebeden beklenen rol, çevresel performansın ölçümü olmuştur. Son on yıl içerisinde daha çok kabul görmeye başlayan çevresel muhasebe, yapılan araştırma ve gözlemlere göre, öncelikle işletmelerin çevre için yaptıkları yatırım ve işletim maliyetlerinin doğru bir şekilde takibi için kullanılmaktadır (TUSİAD, 2005:28).



Şekil 1: Çevre Muhasebesi Yayınlarının Tarihsel Gelişimi (1973-2011)

Kaynak: Stefan Schaltegger-Delphine Gibassier-Dimitar Zvezdov, “Is Environmental Management Accounting a Discipline? A Bibliometric Literature Review”, Maditari Accountancy Research, Cilt 21, Sayı1, 2013, s.12

Çevre Muhasebesi konusunda yayınlanan eser sayısına bakıldığında, 1990 yılına kadar göze çarpar biçimde az sayıda olduğu görülmektedir. 1990 – 1997 yılları arasında ise bu alanda yayınlanan eser sayısında güçlü bir patlama şeklinde artış gözlemlenmiştir. 1997 ile 2011 yılları arasında ise yayımlanan ortalama eser sayısında küçük bir artış gerçekleşmiştir. 2004, 2007 ve 2009 yıllarını dip, 2002, 2006, 2008 ve 2010 yıllarını ise zirve olarak tanımlanır. Çevresel Yönetim Muhasebesi alanında yayımlanan eser sayısındaki yıldan yıla dalgalanmayı ve eser sayısının zirve yaptığı yıllardaki artışı, bu yıllarda yayımlanan özel baskılara ve düzeltilerek tekrar yayınlanan eserlere bağlayabiliriz. Görel olarak düşük sayıdaki yıllık yayımlar düzeltme yapılarak tekrar yayımlandığından bitişik yıllardakine kıyasla çift cilt yayımla sonuçlanmıştır. Bununla birlikte 2011-2012 yılları arasında eser sayısı %67 artarak Eylül 2011 de 2116’dan Aralık 2012’de 3455’e çıkmıştır.

4. FİNANSAL MUHASEBE AÇISINDAN ÇEVRE MUHASEBESİ

Finansal muhasebe açısından çevre muhasebesini, çevresel faaliyetlerin finansal muhasebe içerisinde hangi hesap düzeyinde, hangi hesaplarda, nasıl gösterileceği olarak özetlemek mümkündür. Dolayısıyla, çevre muhasebesiyle genel muhasebe kayıtlama ve raporlama olmak üzere iki noktada kesişmektedir.

Kayıtlama noktasında çevre ile ilgili faaliyetleri bilanço hesaplarında ve sonuç hesaplarında gösterilecek faaliyetler şeklinde ikili bir ayrıma tabi tutmak mümkündür. Çevresel faaliyetlerin bilanço hesaplarında mevcut hesapların hangilerinde kullanılacağı veya yeni hesap açılacaksa hangi isimle adlandırılacağı kayıtlama işinin ilk adımını oluşturmaktadır. Bilanço hesaplarına aktarılma işi, çevresel maliyetlerin muhasebeleştirilmesi konusunda daha detaylı ele alınacaktır.

Çevre faaliyetlerinin kayıtlanmasında sonuç hesaplarının kullanılması üzerinde de durulmalıdır. Zira tüm faaliyetlerin bilanço hesaplarında gösterilmesi mümkün değildir. Bu nedenle gider ve maliyet niteliğindeki faaliyetlerin de nasıl kaydedilmesi gerektiği genel muhasebe-çevre muhasebesi ilişkisinde ortaya çıkan diğer bir noktadır. Özellikle bu nokta incelenirken klasik giderlere ek olarak; çevreyle ilgili vergiler ve cezalar, emisyon (salınım) kontrol ve azaltma giderleri, yeni teknoloji ve yeni teknik arama ve geliştirme giderleri, çevreyle ilgili yatırımların amortismanı vb. giderler ile gelirlere de çevreye duyarlılıkla artan satışların hem kaydı hem raporlanması gündeme gelecektir. Bu konuya ilişkin olarak genel muhasebe ile çevre muhasebesi bilgi alışverişine girecektir (Gray vd. 1993:23).

Finansal muhasebede kullanılan temel terimler çevresel unsurları içine alacak şekilde ele alındığında aşağıdaki tanımlamalar yapılmaktadır (Kaya, 2006:43-44):

a) Varlık: İşletmenin geçmiş faaliyetlerinden dolayı elde ettiği ve gelecekte muhtemel fayda beklediği iktisadi kıymetler ve ekonomik olarak bağımlı olduğu doğal kaynakların toplamıdır. Çevre muhasebesi ile hava, su, toprak vb. doğal kaynaklar varlıklara dâhil edilmektedir.

b) Borç: İşletmenin mevcut zorunlulukları nedeniyle gelecekte katlanacağı fedakârlıklar ve diğer işletmelere geçmiş işlemleri nedeniyle yapmak zorunda olduğu mal ve hizmet transferi şeklindeki borç tanımlamasına ek olarak, işletmenin ilgili yasa ve yönetmelikler uyarınca maruz kalacağı doğal kaynak tüketme riski de katılmaktadır.

c) Gider: Çevre muhasebesi giderin kapsamı genişletmiştir. İşletmelerin doğal sermayeyi koruma giderleri gider kapsamına alınmaktadır.

d) Maliyet: Çevre muhasebesi genel üretim giderlerinden çevresel maliyetleri ayırtmakta ve işletme faaliyetlerinin çevre ve toplum üzerindeki olumsuz etkisi olarak ifade edilen çevresel sosyal maliyetleri de maliyet unsuru olarak hesaba katmaktadır.

Sonuç olarak finansal muhasebe sadece para ile ölçülebilen niceliksel verileri işlerken, çevre muhasebesi hem niceliksel hem de niteliksel verileri işlemekte ve ilgililere sunmaktadır. Sosyal muhasebe açısından duruma bakıldığında, çevre muhasebesi bu açıdan finansal muhasebeyi kapsamaktadır.

5. MALİYET MUHASEBESİ AÇISINDAN ÇEVRE MUHASEBESİ

Gelişen çevre anlayışı ile birlikte, işletmelerin çevresel yönelimli faaliyetleri ve bu faaliyetlere bağlı olarak da çevresel anlamda giderleri artmaktadır. Dolayısıyla, artık bu tarz giderlerin diğer giderler veya genel giderler arasında izlenmeyip, ayrı bir başlık altında değerlendirilmesi gerekmektedir. İşte bu tip giderler için ana başlık çevresel maliyetler terimi olmaktadır. Çevresel maliyetler, işletmelerin faaliyetlerini sürdürebilmek için katlandıkları maliyetlerden biri olarak kabul edilmektedir. Çevresel performans ise, işletmelerin doğal çevreyi koruma başarısını ortaya koyan önemli ölçütlerden biri haline gelmiştir (Özbirecikli ve Melek,2002:84).

Çevresel maliyetler ve çevresel performans kavramlarının işletmeler açısından son derece önemli olmasının nedenleri aşağıdaki gibidir (Yağlı, 2006:53-54):

✓ Çevresel maliyetler genel giderler hesabında izlenebilir veya belki de göz ardı edilip hesaba katılmayabilir.

✓ Birçok firma temiz teknoloji lisansı edinmek veya fire niteliğindeki yan ürünlerin satışı yoluyla gelir yaratmak suretiyle çevresel maliyetleri telafi edebileceklerini keşfetmişlerdir.

✓ Çevresel maliyetlerin daha iyi bir şekilde yönetilmesi, işletmenin başarısında olduğu kadar, insan sağlığına önemli yararlar sağlanmasında ve çevresel performansın artırılmasında da büyük paya sahiptir.

✓ Mamul ve üretim sürecine ilişkin çevresel maliyetlerin ve çevresel performansın bilinmesi hem mamul maliyetlerinin ve fiyatlarının daha doğru saptanmasına, hem de şirketin mamul hizmet ve üretim süreçlerini çevresel açıdan daha tercih edilebilir bir şekilde tasarlanmasına yardımcı olur.

✓ Müşteriler için çevresel açıdan tercih edilebilir mamul, hizmet ve üretim süreçleri rekabet avantajı sağlar.

✓ Çevresel maliyetlerin ve çevresel performansın muhasebeleştirilmesi bir şirketin gelişmesini ve tüm çevresel yönetim sisteminin faaliyetlerini destekleyebilir. Böyle bir sistem yakın gelecekte uluslararası bağlantıları olan şirketler için bir gereklilik haline gelecektir.

Çevresel maliyetlerin “özel” ve “sosyal” olmak üzere iki boyutu bulunmaktadır. Özel maliyetler, bir işletmenin çevresel sorumluluklarından dolayı katlandığı ve kar/zarar durumunu direkt olarak etkileyen maliyetlerdir ve bu maliyet terimi, bazen içsel maliyetler şeklinde de kullanılmaktadır (Alpaslan vd., 2012:151). Çevre muhasebesi anlayışı çerçevesinde sosyal maliyet ise; bir firmanın parasal olarak sorumlu tutulmadığı çevre ve toplum üzerindeki etkilerinin maliyeti olarak tanımlanmaktadır. Sosyal maliyetlerin dışsallık içermelerinden dolayı, dışsal maliyetler olarak da tanımlanabilir (Özbirecikli, 2002:51).

Çevresel maliyetlerin sektör bazında ayrıntılı bir şekilde belirlenerek işletmelerin hesap planlarında izlenmesi gerekmektedir. Bu işlemlerin ardından çevresel maliyetler

raporlanarak bilgi kullanıcılarına sunulmalıdır. Çevre maliyetleri hakkında karar verecek kişilerin bilgi gereksinimini karşılamak, çevre maliyetleri ile ilgili tüm unsurları tanımlamak, saptamak, analiz etmek ve işletmenin maliyetlerini çevre muhasebesiyle bütünleştirmek çevresel maliyetlerin etkin bir şekilde yönetimini sağlayacaktır. (Yılmaz ve diğerleri, 2012:861)

6. UYGULAMA

Çalışmamızda bu bölümünde seramik sektöründe faaliyet gösteren bir işletmede gerçekleşen çevresel maliyetlerin tekdüzen muhasebe sistemi ve hesap planına göre muhasebeleştirilmesi incelenmiştir. Araştırma yöntemi seçilirken, akademik çalışmalarda yapılan benzer uygulamalar örnek alınarak, ilk etapta literatür taraması yapılmış ve buradan hareketle başlıca nitel araştırma yöntemlerinden “Görüşme”, “Gözlem” ve “Doküman İncelemesi” benimsenmiştir.

Uygulama yapılan işletmenin, Muhasebe Müdüründen edinilen bilgilere göre farklı nitelikte çevresel maliyetlere katlanılmaktadır. Söz konusu bu maliyetlere aşağıdaki tabloda yer verilmektedir.

Tablo 1: ABC Seramik Üretim Dağıtım Sanayi ve Ticaret A.Ş'nin Çevresel Maliyetleri

POTANSİYEL OLARAK GİZLİ MALİYETLER		
Yasalar Ger. Zorunlu Maliyetler	Ön Hazırlık Maliyetleri	İsteğe Bağlı Maliyetler
Bilgi Verme	Alan Çalışmaları	İzleme-Test
Raporlama	Hazırlık Giderleri	Eğitim
Kontrol Etme-Test Etme	<i>Ruhsat Giderleri</i>	Denetim
İnceleme/Modelleme	<i>Ar-Ge Giderleri</i>	Raporlama (Örneğin, yıllık çevresel raporlar)
İyileştirme	<i>Tedarik Giderleri</i>	Sigorta
Kayıt Tutma	Geleneksel Maliyetler	Planlama
Planlama	Sermaye Ekipmanı	Fizibilite Çalışması
Eğitim	Malzeme	İyileştirme
Denetim	İşçilik	Geri Dönüşüm
<i>Beyan Etme</i>	Donanım	<i>Çevresel Çalışmalar</i>
Etiketleme	<i>Dışar.Sağl.Fay.ve</i>	Doğal Ortamı

	<i>Hizmetler</i>	Koruma
Hazırlık	Binalar	Diğer Çevresel Projeler
Koruyucu Ekipman	Hurda Değer	Çevr. Grup/Araşt. Fin. Destek
Tıbbi Düzenleme	Sonlanma Maliyetleri	
Çevresel Sigorta	Kapatma/Faal. Son Verme	
Finansal Sigorta	Stok. Elden Çıkarılması	
Kirlilik Kontrol	Kapat. Sonr. Bakım Alan Arş.	
Atık Tazminatı		
Atık Yönetimi		
Vergi Harçlar		

KOŞULLU (ŞARTA BAĞLI) MALİYETLER	
Cezalar	<i>Varlıklardaki Değer Kaybı</i>
Onarım Maliyetleri	Yasal Giderler
İş Kazası Tazminatları	
İMAJ /İLİŞKİ MALİYETLERİ	
İşletme İmajı	Profesyonel Personelle İlişkiler
Müşterilerle İlişkiler	İş görenlerle İlişkiler
Sigortacılarla İlişkiler	Tedarikçilerle İlişkiler
Düzenleyici Kurumlarla İlişkiler	

Tabloda görüldüğü üzere seramik ürünlerinin içsel maliyetleri beyan etme, kirlilik kontrol, atık yönetimi, ruhsat giderleri, Ar-Ge giderleri, tedarik giderleri, dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetler, çevresel çalışmalar, onarım maliyetleri ve varlıklardaki değer kaybıdır.

Uygulama yapılan şirketin, 2013 yılı Ocak ayında katlandığı çevresel maliyetler ve bu maliyetlerin muhasebeleştirilmesine yönelik işlemler aşağıdaki gibi olup yevmiye kayıtlarında satış kaydı hariç olmak üzere KDV ihmal edilmiştir. Bununla birlikte uygulama yapılan işletmeden elde edilen veriler reel rakamlardan oluşmayıp tamamen bilimsel amaçlı kullanılmıştır.

İşlemlerin muhasebeleştirilmesine geçmeden önce aşağıdaki açıklamaların yapılması uygun bulunmuştur.

Yönetmeliklere göre; işletmeler çevre ile ilgili yasal düzenlemeleri yerine getirmekle yükümlüdür. İşletmeler bu yükümlülükleri yerine getirmeleri esnasında bazı giderlere katlanmaktadır. Tek düzen hesap planında çevresel faaliyetlerle ilgili herhangi bir hesaba yer verilmemiştir. Ancak üretim işletmesi olan ABC Seramik Üretim Dağıtım Sanayi ve Ticaret A.Ş'nin Çevre ile ilgili tüm giderleri Üretimle ilgili ise, 730- Genel Üretim Giderleri Hesabında, diğer giderler ise 770-Genel Yönetim Giderleri Hesabında gösterilir.

1. Çevre faaliyetlerinde kullanılmak üzere 14,560.00-TL'lik ilk madde ve malzeme alınmış ve bedeli için (A)bankasına havale ile ödemesi yapılmıştır.

/			
150 İLK MADDE VE MALZEME HS. 150.19 Çevre faaliyetlerinde kullanılan ilk madde malzeme	14.560,00		
102 BANKALAR		14.560,00	
/			

2. Arıtma tesisi yapımına 29.000,00-TL borçlanılmıştır.

/			
253 TESİS MAKİNA VE CİHAZLAR HS. 253.03.06. Arıtma tesisi	29.000,00		
320 SATICILAR HS.		29.000,00	
/			

3. Arıtma tesisine boru dolayısıyla çevre düzenlemesine ilişkin 18.000,00.-TL gidere katlanılmış ve bedeli banka havalesi ile ödenmiştir.

/			
251 YER ALTI YER ÜSTÜ DÜZENLERİ 251.19. Çevresel yer altı ve yer üstü düzenleri	18.000,00		
102 BANKALAR HS.		18.000,00	
/			

4. Arıtma tesisinde kullanılmak üzere 87.600,00.-TL'ye arıtma paketi alınmış ve bedeli banka hesaplarından yapılan havale ile ödenmiştir.

/			
253 TESİS MAKİNA VE CİHAZLAR HS. 253.290. Arıtma makinası	87.600,00		
102 BANKALAR HS.		87.600,00	
/			

5. Baca filtre sistemi için 56,000,00.-TL banka hesaplarından yapılan havale ile ödenmiştir.

/			
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HS. 730.391. Baca filtre sistemi	56.000,00		
102 BANKALAR HS.		56.000,00	
/			

6. Çevre dostu ambalaj patentinin bedeli olan 18.000,00.-TL havale ile ödenmiş ve ödeme sonrasında patent alınmıştır.

/		
260 HAKLAR 260.09. Ambalaj patenti	18.000,00	
102 BANKALAR HS.		18.000,00
/		

7. Çevre yönetim sisteminin kurulması ve buna ilişkin belge alınması için yapılan 4.250,00.-TL gidere karşılık çek verilmiştir.

/		
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ HS. 770.890. Çevresel yönetim giderleri	4.250,00	
103 VERİLEN ÇEKLER VE ÖDEME EMİRLERİ		4.250,00
/		

8. Bir araştırma kurumuna çevre dostu ambalaj geliştirme çalışması yaptırılmış ve 8.500,00.-TL banka havalesi ile ödenmiştir.

/		
750 AR-GE GİDERLERİ HS. 750.692 Çevre dostu ambalaj geliştirme	8.500,00	
102 BANKALAR		8.500,00
/		

9.a) Arıtma tesisi kurulumunda çalışan işçiye 1.800,00.-TL, baca filtre tesisi kurulumunda çalışan işçiye ise 900,00.-TL banka havalesi ile ödenmiştir.

b) Arıtma tesisinde kullanılmak üzere 9.000,00-TL'lik ilk madde ve malzeme depodan çekilmiştir.

c) Amortisman gideri toplamı :12.830,00.-TL'dir.

Arıtma tesisi amortisman gideri :11.900,00-TL'dir.

Baca filtre tesisi amortisman gideri : 1.500,00.-TL'dir.

d) Arıtma tesisi kullanımı sonucu 780.00,-TL elektrik giderine katlanılmış ve bedeli banka yolu ile ödenmiştir.

e) Baca filtre tesisi elektrik gideri 200,00.-TL olup, bedeli banka yolu ile ödenmiştir.

f) 21/11/2008 tarihinde yayınlanan Çevre Denetim Yönetmeliğince işletmenin çevre görevlisi bulundurma zorunluluğundan dolayı, çevre görevlisinin (A) bankasındaki hesabına 700,00.-TL ödenmiştir.

g) Gayri sıhhi müesseseler ruhsat gideri için 3.800,00.-TL banka yolu ile ödenmiştir.

ğ) Atık bertaraf firmasına 250,00-TL banka yolu ile ödenmiştir.

h) (X) laboratuvarına gönderilen atık suyun analizi için 400,00.-TL nakden ödenmiştir.

730 GENEL ÜRETİM GİDERİ HSB.	31.230,00
730.39 Çevre Maliyet Yeri	
730.390 Arıtma Tesisi	
730.390.0 İlk Madde ve Malz.Gid. 9.000,00.-	
730.390.1 İşçi Ücret ve Giderleri 1.800,00.-	
730.390.2.Memur Ücret ve Giderleri	
730.390.3.Dıs.Sağl. Fayda ve Hizm. 780,00.-	
730.390.4. Çesitli Giderler	
730.390.5. Vergi Resim ve Harçlar	
730.390.6. Amortis.Tük. Pay 11.900,00.-	
730.390.7. Finansman Giderleri	
730.391 Baca Filtre Tesisi	
730.391.0 İlk Madde ve Malz. Giderleri	
730.391.1 İşçi Ücret ve Giderleri 900,00.-	
730.391.2.Memur Ücret ve Giderleri	
730.391.3.Dıs.Sağl. Fayda ve Hizm. 200,00.-	
730.391.4. Çesitli Giderler	
730.391.5. Vergi Resim ve Harçlar	
730.391.6. Amortis. ve Tük.Pay.1.500,00.-	
730.391.7. Finansman Giderleri	
730.392 Diğer Çevresel Giderler	
730.392.0.İlk Mad.ve Malz.Giderleri	
730.392.1. İşçi Ücret ve Giderleri 700,00.-	
730.392.2. Memur Ücret ve Giderleri	
730.392.3. Dıs.Sağl.Fayda Hizmetler	
730.392.4. Çesitli Giderler 3.800,00.-	
	250,00.-
	400,00.-
100 KASA HSB	400,00
102 BANKALAR HSB	8.430,00
150 İLK MAD.MLZ.HSB.	9.000,00
257 BİRİKMiŞ.AMOR.HSB.	13.400,00
/	

10) İşletme personeline çevre ile ilgili eğitim vermiş ve 10,000,00-TL'lik gidere katlanmış ve bu gider banka aracılığı ile ödenmiştir.

/		
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ HS. 770.890.3. Dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetler	10.000,00	
102 BANKALAR		10.000,00
/		

11) İşletme üretim ile ilgili olarak aşağıda gösterilen ilk madde ve malzemeyi satın almış, bedeli (A)bankası üzerine verilen bir çekle ödenmiştir.

Hammadde	:570.000,00-TL
Yardımcı Madde	: 45.000,00.-TL
İşletme Malzemesi	: 75.000,00.-TL
Ambalaj Malzemesi	: 18.000,00-TL

/		
150 İLK MADDE MALZEME HS. 150.01. Hammadde 570.000,00 150.02. Yardımcı madde 45.000,00 150.03. İşletme malzemesi 75.000,00 150.04. Ambalaj malzemesi 18.000,00	708.000,00	
102 BANKALAR		708.000,00
/		

12) Üretimde kullanılmak üzere aşağıdaki tutarlar kadar madde ve malzeme depodan çekilmiştir.

Hammadde	:525.000,00.-TL
Yardımcı Madde	: 18.000,00.-TL

İşletme Malzemesi : 26.000,00.-TL

Ambalaj Malzemesi : 120.000.00-TL

/		
710 DİR. İLK MAD. MALZ. GİD. HS. 730 GENEL ÜR. GİD. HS.	525.000,00 164.000,00	
/		
150 İLK MADDE VE MALZ. GİD. HS.		689.000,00
/		
151 YARI MAMUL ÜRETİM HS.	720.230,00	
711 DİR. İLK MAD. MALZ. YANS HS. 731 GEN. ÜR. GİD. HS.		525.000,00 195.230,00
/		
152 MAMULLER HS.	720.230,00	
151 YARI MAMUL ÜRETİM HS.		720.230,00
/		

13) Üretilen mamullerin tamamı % 5 karla peşin satılmıştır.

/	
100 KASA	892.364,97
600 Y.İÇİ SATIŞLAR HS. 391 HESAPLANAN KDV	756.241,50 136.123,47
/	

Bu kayıtlardan sonra dönemsonu işlemlerinin gerçekleştirilmesi gerekmektedir. Yapılan hesaplamalar sonucunda dönem net karının 36.011,50 TL olduğu tespit edilmiştir. İncelenen işletmenin ürün geliştirme için yapılan çevresel yatırımlar ve çevreye verilen zararın azaltılması için yasal zorunluluklardan meydana gelen giderleri ve bunlarla ilgili maliyet kayıtlarının nasıl yapılacağı yukarıda anlatılmıştır. Bu kayıtlardan da anlaşılacağı üzere, çevresel maliyetler göz önünde bulundurularak muhasebe uygulamaları yürütülmektedir.

7. SONUÇ

Günümüzde teknolojik gelişmeler, hızlı nüfus artışı, çarpık kentleşme, serbest piyasa modelinin oluşturduğu aşırı rekabet koşulları, sanayileşme, savaşlar, kazalar gibi faktörlerin etkisiyle, birçok çevresel sorun ortaya çıkmıştır. Çevresel sorunlar bütün canlıları olumsuz yönde etkilemektedir. İnsanoğlunun çevresel konularda ulaştığı bilinç düzeyi önemli bir noktaya ulaşmıştır. Bu nedenle insanlar giderek artan şekilde çevre dostu ürünleri tercih etmeye başlamışlar bu bağlamda işletmeler de çevreyi koruyan çevreci üretim metotları ile etkin bir çevre muhasebe sistemi oluşturarak elde edilen bilgileri işletme ve faaliyette bulunduğu doğal çevrenin yararına uygun kararlar alarak kullanmaya başlamışlardır.

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. 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.

Çevresel muhasebe uygulamalarının gönüllülük esasına dayanması, katı düzenlemelerin olmaması işletmelerin çevreye olan duyarlılığını azaltmaktadır. Çevre muhasebesi ülkemiz için yeni bir kavram olmakla birlikte çevreyi korumak için yasa, yönetmelik, cezai yaptırımları olan yasal çerçeveler de yetersiz kalmaktadır. Son yıllarda gelişmiş ve çevreye önem veren ülkelerde (ABD, Japonya, Rusya, Danimarka vb.) çevre düzenlemeleri gün geçtikçe artmakta bu düzenlemelere uyulmadığı takdirde büyük cezaları içermekte ve çevresel faaliyetler çevresel raporlarda gösterilmektedir.

Sosyal sorumluluk kavramı gereğince işletmelerin çevresel faaliyetlere önem vermesi ve bu faaliyetlerin bir maliyetinin olması çevresel maliyetleri gündeme getirmiş ve bu maliyetlerin nasıl kaydedileceği ve nasıl raporlanacağı önem taşımaya başlamıştır. Çevre ile ilgili maliyetlerin artması, işletmelerin muhasebe sistemlerinde bu maliyetleri izlemesi ve yönetmesi zorunluluğunu ortaya çıkarmaktadır. İşletmeler bu sistem içerisinde çevre maliyetlerini ayrıntılı olarak izledikleri ve genel amaçlı finansal tablolarında bilgi gereksinimi olan kişilere ayrı olarak sunduklarında, sosyal sorumluluklarını yerine getirmiş olacaklardır. Buna paralel olarak, bilinçli tüketicilerin de bu işletmelerin ürünlerini tercih etmeleri söz konusu olacaktır. Dolayısıyla bu gibi atılımları gerçekleştirmiş işletmelerin satışları orta vadede yükselme eğilimi gösterecektir. İşletmenin böyle bir sistemden alabilecekleri çıktılar ya da bilgiler, işletme yönetimlerinin çevreyle ilgili daha olumlu kararlar almalarını kolaylaştırabilecektir. Böylece işletmenin çevre yönetim sistemi de daha etkin bir şekilde kullanabilecek ve verimliliğinin artması söz konusu olabilecektir.

Görülebileceği üzere, 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 bulmalıdır. Başka bir deyişle, çevreyi koruma adına işletmelere ve topluma düşen görevler bir an önce “gönüllü” veya “zorunlu” şekilde hayata geçirilmelidir.

KAYNAKLAR

Alparslan Halil İbrahim - Çatıkkaş Özgür - Öktem Begüm (2012), "Türkiye Finansal Standartları Kapsamında Çevresel Maliyetlerin Değerlendirilmesi ve Uygulama Örneği" 1. International Symposium on Accounting and Finance, Gaziantep.

Gönel Feride - Atabarut Tamer (2005), "Şirketlerin Yeni Yönetim Aracı:Çevre Muhasebesi" TÜSİAD.

-
- Gray,Rob- JeanBebbington – Diane Walters(1993), Accounting for the Environment by the Chartered Association of certified Accountants, Accounting and Business Research, Scotland.
- Güvemli Oktay ve Gökdeniz Ümit (1996) “Çevre Muhasebesindeki Gelişmeler”, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Sayı:4.
- Kaya Uğur (2006), İşletme-Doğal Çevre İlişkilerinin Mali Tablolar Aracılığıyla Raporlanması ve Denetimi, SPK Yayın No:201, Ankara.
- Kırılıoğlu Hilmi ve Can Ahmet Vecdi (2006), "Çevresel Muhasebede Kavramsal Tartışmaların Gelişimi ve Analizi", Muhasebe ve Finansman Dünyası Dergisi (MUFAD), Sayı:32.
- Okutmuş Ercüment (2005), "Çevre Maliyetleri Muhasebe Sistemi ve Bir Uygulama",Yayınlanmamış Doktora Tezi.
- Özbirecikli Mehmet - Melek Zeynep (2002), “Çevre Muhasebesi Çevresel Maliyetlerin Maliyet Muhasebesi Sistemine Etkisi”, Muhasebe ve Finansman Dergisi (MUFAD), Sayı:14.
- Özbirecikli Mehmet (2002), Çevre Muhasebesi, Kavramlar, Uygulama Alanları, Araştırma Sonuçları, Naturel Kitap ve Yayıncılık,Ankara,
- Özkol Erdal (1998) "Çevre Muhasebesi", Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt:13, Sayı :1.
- Schaltegger Stefan, Gibassier, Delphine and Zvedvov Dimitar (2013), “Is Environmental Management Accounting a Discipline? A Bibliometric Literature Review”, Maditari Accountancy Research, Cilt 21, Sayı1.
- TUSİAD, (2005/6), Şirketlerin Yeni Yönetim Araca, Çevresel Muhasebe, Yayın No:T/2005006/s.28
- Yağlı Fatma (2006) "Çevre Muhasebesi ve Mermer işletmeleri uygulaması" , Muğla Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Muğla.
- Yılmaz Baki – ÖZER Ebru – Yılmaz F. Özlem (2012), "Muhasebenin Sosyal Sorumluluk Kavramı Açısından Çevre Muhasebesi ve Çevresel Maliyetler" 1. International Symposium on Accounting and Finance, Gaziantep.

