

**T.C.**  
**KARADENİZ TEKNİK ÜNİVERSİTESİ \* İKTİSADİ ve İDARİ BİLİMLER FAKÜLTESİ**  
**İŞLETME BÖLÜMÜ**

**TEZ 400 BİTİRME ÇALIŞMASI**

**ÇEVRE MUHASEBESİ**

**Hazırlayan: Fatih AKDENİZ**

**Trabzon-2014**

**T.C.**  
**KARADENİZ TEKNİK ÜNİVERSİTESİ \* İKTİSADİ ve İDARİ BİLİMLER FAKÜLTESİ**  
**İŞLETME BÖLÜMÜ**

**TEZ 400 BİTİRME ÇALIŞMASI**

**ÇEVRE MUHASEBESİ**

**Hazırlayan: 108854 Fatih AKDENİZ**

**Danışman: Prof. Dr. Uğur KAYA**

**Trabzon-2014**

## İÇİNDEKİLER

İÇİNDEKİLER .....	II
GİRİŞ.....	1

### BİRİNCİ BÖLÜM

1. İŞLETME – DOĞAL ÇEVRE İLİŞKİSİ .....	2
1.1. Genel Açıklama .....	2
1.2. Çevre Kavramı ve Tanımı.....	2
1.4. Çevre Sorunu Olarak Çevre Kirliliği ve Etkileri.....	
1.4.1. Çevre Kirliliği Tanım ve Açıklaması.....	
1.4.2. Çevre Kirliliği Türleri .....	
1.4.2.1. Hava Kirliliği .....	

### İKİNCİ BÖLÜM

2. ÇEVRE MUHASEBESİ.....	6
2.1. Çevre Muhasebesi Tanım ve Açıklaması.....	6
2.2. Çevre Muhasebesinin Amaçları .....	8
2.2.1. Makro Ekonomik Açıdan Çevresel Muhasebenin Amaçları.....	
2.2.2. Mikro Ekonomik Açıdan Çevresel Muhasebenin Amaçları .....	
2.3.Çevresel Muhasebe Yaklaşımlar.....	
2.3.1. Çevresel Muhasebeye Fiziksel Yaklaşım.....	

### ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

3. ÇEVRESEL RAPORLAMA VE TÜRKİYE’ DEKİ UYGULAMARIN DEĞERLENDİRİLMESİ .....	9
3.1. Genel Açıklama .....	9
3.2. Çevresel Raporlama Tanım ve Açıklaması.....	9
3.2.1. Finansal Nitelikli Çevresel Bilgilerin Raporlanması .....	10
3.2.2. Finansal Nitelikli Olmayan Çevresel Bilgilerin Raporlanması.....	10
3.3. Çevresel Raporlama Yöntemleri.....	10

YARARLANILAN KAYNAKLAR .....	14
------------------------------	----

## GİRİŞ

İşletmeler, çeşitli ekonomik ve sosyal faktörleri bir araya getirerek insan ve toplum ihtiyaçları için gerekli olan mal ve hizmetleri üreten ve bu faaliyetleri neticesinde kar beklentisi içinde olan kuruluşlardır. Bu kuruluşların faaliyetlerini karlı bir şekilde yürütmeleri ve daha da önemlisi faaliyetlerinin sürekliliğini sağlayabilmeleri için kullandıkları kaynaklara ve müşterisi olan topluma gereken değeri atfetmeleri gerekmektedir. İşletmeler üretim faaliyetlerini gerçekleştirdikleri coğrafya üzerinde bazı olumsuzluklara yol açmaktadırlar. Günümüzde, sanayileşmenin gittikçe hızlanması ve sanayi işletmelerinin ölçeklerinin büyümesi bu işletmelerin doğal çevreye olan etkilerini gittikçe artırmıştır. 20-25 yıllık geçmişte sanayi işletmelerinin doğaya vermiş oldukları zararlar yöresel bazda oluşmakta iken, günümüzde zarar gören doğa bölgesel hatta kıtasal düzeye ulaşmıştır.

İşletme faaliyetleri neticesinde ekonomik değeri olmayan ve hatta çevreye zararlı olabilecek atıklar ortaya çıkabilmektedir. Ekonomik değeri olmayan artık mallar ve çevreye zararlı atıkların zararlı etkilerinin giderilmesi işletmeler için maliyet unsuru olmaktadır. Atıkların düzeyinin belirlenmesi, bu atıkların ortadan kaldırılması veya asgari düzeye indirilmesi için gerekli düzeltici faaliyetlerin yapılabilmesi için çevresel muhasebeden faydalanılmalıdır.

Bu çalışma işletmenin üretim faaliyeti sonucu oluşan atık maliyetlerinin raporlanarak ortaya koyulması amacıyla hazırlanmıştır. Bu amaçla hazırlanan çalışmada çevre muhasebesi kavramını bir bütün olarak anlatabilmek için birinci bölümde işletme-doğal çevre ilişkisi açıklanmaya çalışılmış, ikinci bölümde çevre muhasebesinden çeşitli yönlerden bahsedilecek ve son bölümde çevre muhasebesi kapsamında hazırlanmış çevresel raporlama örnekleri üzerinde bir değerlendirme yapılmıştır.

## BİRİNCİ BÖLÜM

### 1. İŞLETME – DOĞAL ÇEVRE İLİŞKİSİ

#### 1.1. Genel Açıklama

İşletme doğal çevre ilişkisi işletmenin kuruluşuyla başlayan ve işletmelerin faaliyetleri durana kadar devam eden ilişkidir ve olumsuz anlamda bir ilişki olarak algılanmıştır. Örneğin, işletmeler üretim faaliyetleri sonucu ortaya çıkan katı ve sıvı atıklar, bacalardan çıkan zehirli gazlar, gürültü kirliliği vb. hep olumsuz örnek oluştururlar (Akdeniz, 2010: 11).

#### 1.2. Çevre Kavramı ve Tanımı

Genel olarak çevre kavramı, doğa ile insan arasındaki ilişkileri ifade etmektedir. Çevre kavramının kapsamı açısından, bu kavram ile yakından ilgili olan ekoloji ve ekosistem kavramlarını da açıklamak gerekmektedir. Ekoloji ve ekosistem kavramlarının tanımlanması, çevre kavramı ile ilgili tanımlamalara temel oluşturacaktır (Saçlı, 2009: 27). Haeckel, ekoloji ile en geniş anlamda bütün var oluş şartları da dahil olmak üzere, organizmanın çevre ile olan ilişkilerini inceleyen bilim alanını anlattığını ileri sürmektedir (Noyan, 1991: 13). Ekoloji, canlılarla doğa arasındaki ilişkiyi inceleyen bilim dalıdır. Ekosistem, belli bir alanda yaşayan ve birbirleriyle sürekli ilişki içinde olan canlılarla cansız öğelerin oluşturduğu bütünü ifade etmektedir (Karacan, 2007: 5). İşletme çevresi işletmenin dışında kalan, fakat işletmeyle doğrudan veya dolaylı olarak ilgili olan ve işletmenin yapısını, süreçlerini ve yönetimini etkileyen unsurların bütünü biçiminde tanımlanabilir (Aygün, 2009: 5).

Literatürde çevreyle ilgili çok değişik tanımlamalar yapılmıştır. Çevre kavramının genel kabul görmüş, evrensel bir tanımı yoktur. Ancak konuyla ilgilenenler çevre kavramını çeşitli biçimlerde tanımlamışlardır. Aşağıda bu tanımlamalardan birkaç tanesine yer verilmiştir. Genel anlamıyla çevre, insan, tarih ve doğa varlıklarının birbirleriyle ilişki ve etkileşim içinde bulunduğu bir sistem olarak değerlendirilmektedir. Doğa ve doğada yer alan insan yapısı öğelerin tamamı çevre kavramını oluşturmaktadır. Yani çevre, insan ve onu çevreleyen her şeyden oluşmaktadır. Çevre, insan faaliyetleri ve canlı varlıklar üzerinde hemen veya süre içinde dolaylı ya da dolaysız

bir etkide bulunabilecek fiziksel, kimyasal, biyolojik ve toplumsal etkenlerin belli bir zamandaki toplamıdır. Buna göre çevre (Aymaz, 2009: 10);

- İnsanların birbirleriyle olan ilişkilerini ve bu ilişkiler sonucunda ortaya çıkan etkileşimleri,
- İnsanın, bitki ve hayvan türleriyle olan karşılıklı etkileşimlerini,
- İnsanın, canlıların yaşamını sürdürdüğü ortamdaki, tüm cansızlarla, yani, hava, su, toprak, yer altı zenginlikleri ve iklimle olan karşılıklı ilişki ve etkileşimlerini anlatmaktadır.

Çevre, insanın diğer insanlarla olan karşılıklı ilişkilerini, insanların bu ilişkiler sürecinde birbirini etkilemesini, insanın kendi dışında kalan tüm canlı varlıklarla, yani bitki ve hayvan türleriyle olan karşılıklı ilişkilerini ve etkileşimini, insanın canlılar dünyası dışında kalan, ama canlıların yaşamlarını sürdürdükleri ortamdaki tüm cansızlarla, yani, hava, su, toprak, yeraltı zenginlikleri ve iklimle olan karşılıklı ilişkilerini ve bu ilişkiler çerçevesindeki etkileşimi anlatır (Şenel, 2004: 4). Çevre, Canlıların yaşamları boyunca ilişkilerini sürdürdükleri ve karşılıklı olarak etkileşim içinde buldukları biyolojik, fiziksel, sosyal, ekonomik ve kültürel ortamı, ifade eder (2872 Sayılı Çevre Kanunu, 2006, madde: 2).

Çevre, insan veya bir başka canlının fiziksel ve kimyasal işlevlerini sürdürdüğü ortam şeklindedir. Canlı varlıklar ister tek ister toplu olarak organik veya inorganik unsurlardan meydana gelen ortamlarda yaşar ve gelişirler. Yine bu canlılar, yaşadıkları alanda bulunan unsurlar ile karşılıklı fonksiyonel bağlantı ve etkileşim halinde bulunurlar Çevre kavramının geniş olması, sınırlarının belirsiz görünmesi, çevreyi tanımlamada basitleştirmelere yol açmıştır. Bu açıdan çevre kavramı niteliği açısından fiziksel ve toplumsal çevre olarak ikiye ayrılmıştır (Yağlı, 2006: 4);

Fiziksel çevre, İnsanın yaşadığı, varlığını, özelliğini ve niteliğini fiziksel olarak algıladığı ortamdır. Fiziksel çevre de doğal çevre ve yapay çevre olarak ikiye ayrılabilir. Buna göre doğal çevre, insanın oluşumunda katkıda bulunmadığı, hazır bulunduğu çevredir. Doğal çevrenin bileşenleri; insan, bitki ve hayvan topluluklarından oluşan canlı öğeler ile canlı varlıkların yaşamlarını sürdürebilmeleri için gerekli olan hava, su, toprak gibi cansız öğelerden oluşur. Bu çevrenin temel özelliği, insan elinden çıkmamış olmasıdır. Bir başka tanıma göre, “iklim, morfolojik durum, jeolojik yapı, coğrafi durum, bitki ve hayvan varlığı düşünülmektedir (Yazıcı, 2007: 56).Yapay çevre, çevre ortamı insanın bilgi ve kültür birikimine dayanarak, doğal çevresinde yerüstü ve yeraltı zenginliklerini kullanarak yarattığı çevredir. Kentsel ve kırsal özelliğine bakılmaksızın yerleşim alanlarının hepsi yapay çevreyi oluşturur. Bu çevrenin temel özelliği ise, doğal çevrenin aksine, tümüyle insan tarafından oluşturulmuş olmasıdır. Yapay çevre üretildiği zamanın toplumsal gereksinimlerine ve sosyo-ekonomik sistemine göre biçimlenir. Çevre açısından

insan faktörü belirleyici bir rol üstlenir. İnsanoğlunun faaliyetleri sonucundan olumsuz etkilenen doğal çevre zamanla yapay çevreye dönüşmektedir. Bir başka tanıma göre “insanlığın başlangıcından günümüze dek uzanan toplumsal ve ekonomik evrim sürecinde, büyük ölçüde doğal çevreden yararlanılarak insan eliyle yaratılan tüm değer ve varlıkları kapsamaktadır (Taşdemir, 2011: 7).

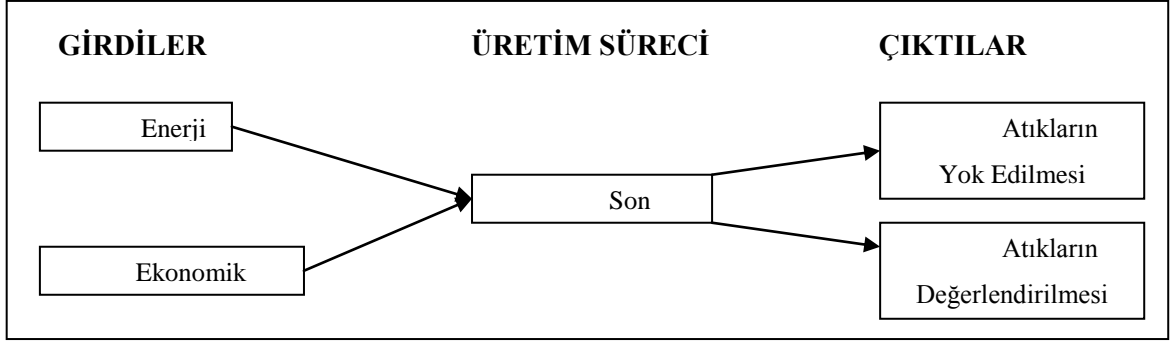
Toplumsal çevre, Bir fiziksel çevre içinde bulunan insanların ekonomik, sosyal, siyasal sistemleri gereği yarattıkları ilişkilerin tümü toplumsal çevreyi oluşturur. Fiziksel çevre ile toplumsal çevre birbirini tamamlayan iki kavramdır. Her fiziksel çevrenin içinde toplumsal çevre yer alır. Bu çalışmada fiziksel çevre, doğal çevre-işletme ilişkisi üzerinde durulacaktır.

### **1.3. İşletme-Doğal Çevre İlişkisi**

İşletme, doğrudan veya dolaylı olarak insan ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla tedarik ettiği üretim faktörlerini optimal şekilde birleştirerek mal ve hizmet üreten ekonomik ve teknik birim olarak tanımlanır. İşletmenin doğal çevresi ile ilişkisi genel olarak iki boyutludur. Birisi işletme içine yönelik olan yani çalışanlarla ve iş yerleriyle ilişkiler, diğeri ise işletme dışına yönelik yani doğal çevreyle ilişkileridir. İşletmeler girdi olarak bazı üretim faktörlerine ihtiyaç duyarlar. Bu üretim faktörlerinden biriside doğal kaynaklardır. Doğal kaynaklar grubuna toprak, madenler, akarsular, göller, denizler, vb. girmektedir. Mal ve hizmet üretiminde bu kaynaklardan en az birisi girdi olarak kullanılmaktadır. Bu nedenle işletme-doğal çevre ilişkileri daha tedarik noktasında başlamaktadır. İşletmelerin doğal çevreyle ilişkili olduğu başka nokta ise üretimdir. Çünkü üretin esnasında ortaya çıkan atıkların, bacadan çıkan dumanların ve rahatsız edici gürültünün çevreye etkileri inkar edilemez bir gerçektir. İşletme-doğal çevre ilişkisinin son noktası ise, mal ve hizmetin tüketiciye ulaştıktan sonra kullanılmasıdır. Özellikle, ürünlerin kullanılması sırasında ürünün insan sağlığına etkisi dışında ürünün ambalajlarının çevreyi kirletmesi sonucu doğal çevre-işletme ilişkisi tekrar gündeme gelmektedir. Bu ilişki Şekil-1’de gösterilmiştir (Kaya, 2006: 30-31) ;

.....  
.....  
.....

Şekil 3: Tüketim Süreci



**Kaynak:** Alpulgan vd., 1993: 467

.....

.....

Çevre kirlenmesinden en çabuk, en kolay ve en çok etkilenen sudur. Çünkü her türlü kirlilik suyla temizlenmektedir. Teknolojik gelişmelere bağlı olarak fabrika atıkları, deniz taşıtlarından çıkan yanmış yağlar, mazot ve katranlar, ilaç ve kâğıt fabrikalarından çıkan zararlı kimyasal maddeler, tarım ilaçları ve gübreler, evlerde kullanılan bulaşık deterjanları değişik yollarla sulara karışır ve kirlenmeye yol açar. Su, biyolojik kirlenme sonucunda önemli bir hastalık kaynağı hâlini alır. Sularda fenol türevleri, kurşun, amonyak olduğunu düşünerek bunların hangi hastalıklara yol açtığını görelim. Fenol türevleri: Beyinde ve dolaşım sisteminde bozukluk, böbrek yetmezliği, boğazda şiddetli yanma, kusma, mide kanaması, mide krampları, şok, solunum durmasına yol açar. Kurşun: Beyin, böbrekler, karaciğer ve mide, bağırsak sistemi ile kemik iliğinde hastalıklara yol açar. Amonyak: Boğaz, yemek borusu ve bağırsak sisteminde tahrişler, bulantı, kusma, mide ağrıları gibi rahatsızlıklara yol açar (<http://egitek.meb.gov.tr>).

.....

.....

.....



## İKİNCİ BÖLÜM

### 2. ÇEVRE MUHASEBESİ

#### 2.1. Çevre Muhasebesi Tanım ve Açıklaması

Nüfus büyümesi ve endüstrileşme özellikle sanayileşmiş ülkelerin sürekli dünya kaynaklarını kullanması nedeniyle, yenilemeyen kaynaklar üzerinde baskı yaratmış, çevre ilgisinin yükselmesine yol açmış, ve çevre kalitesine tehdit oluşturmaktadır (Altuğ, 2008: 259). Çevresel sorunların, teknolojik gelişmeler ve bunların uygulamaya konulması ile birlikte fazlalaşma eğilimi gösterdiği bilinmektedir. 1990'lı yıllardan itibaren hızla gelişen küreselleşme olgusu hem çevre bilincinin etkin biçimde yaygınlaşmasına yol açmış, hem de çevre korumacılığı konusunda ulusların birlikte hareket etmelerini kolaylaştırıcı etki sağlamıştır. Genel kuralları olan muhasebe ve muhasebenin bugünkü evrenselliğini sağlayan unsur, tüm ulusların birlikte kullandığı çift yanlı kayıt yöntemi olmasından ileri gelmektedir. Tek düzen hesap planı ve finansal tablolar her zaman finansal anlamda ele alınmış ve kurumun kendi çıkarı, ortakların çıkarı, yabancı kaynaklar dolayısıyla üçüncü kişilerin çıkarı ve birde doğal paydaş olarak devletin çıkarı ön planda tutulmuştur. Bu çıkar grupları içinde asıl doğal paydaş olan çevre henüz gerekli yerini alamamıştır. Bütün bunlara rağmen, çevresel sorunların daha çok gelişmiş ülkelerde ortaya çıkmasının da etkisi ile çevre muhasebesi kavramı giderek gelişmektedir. Günümüzde çevreye ilişkin kaynaklar tükendikçe önemi daha belirgin hale gelmekte ve toplumun tüm katmanları daha duyarlı hale gelmektedir. İşletmelerinde toplumun bir parçası olarak çevreye bakış açısı değişmektedir. Toplumun bu duyarlılığına cevap verebilmek için gün geçtikçe çevre muhasebesinin de önemi artmaktadır (Aktürk vd., 2009: 816-817). Çevre muhasebesi, yeşil muhasebe olarak da adlandırılmaktadır.

Muhasebenin yeşillenme süreci içinde uluslararası literatürde çokça karşılaşılan “Yeşil Muhasebe” terimi Türkiye’de pek kullanılmamaktadır. Bunun olası en önemli nedeni “yeşil” renginin “yeşil sermaye” de olduğu gibi doğadan veya çevreden çok dini bir çağrışım yapmasıdır. Bunun yerine “çevre muhasebesi” terimi daha çok tercih edilmektedir. Ancak son yıllarda daha geniş bir çerçeveye sahip olduğu gerekçesiyle çevre muhasebesi yerine “çevresel muhasebe” terimi

kullanılır olmuştur. Diğer yandan bazı çalışmalarda “ekolojik muhasebe” teriminin kullanıldığı görülür (Kırlıoğlu ve Can, 2006: 3).

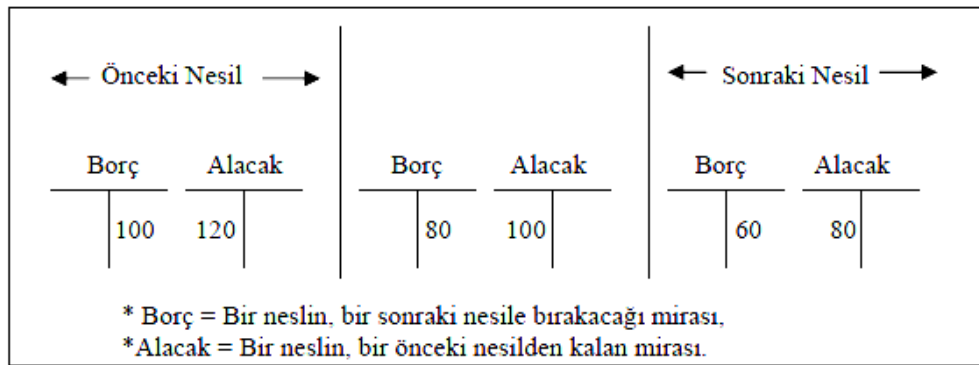
**Tablo 1 : Çevresel Muhasebenin Kullanım Alanları**

Çevre muhasebesi Çeşidi	Odak Noktası	İlgilenenler
Milli Gelir Muhasebesi	Ülke	Dış Devre
Finansal Muhasebe	İşletme	Dış Devre
Yönetim Muhasebesi	İşletme, bölüm, tesis, mamul hattı, veya sistem	İç Çevre

**Kaynak:** Yereli ve Akın, 2009: 71

Çevre muhasebesinin temel felsefesi; doğal çevrenin önemini çok çarpıcı olarak ifade eden, Kuzey Amerika yerlilerinin “ Bu dünya bize atalarımızdan miras kalmadı, biz onu çocuklarımızdan ödünç aldık ” atasözü ve benzeri görüşlere dayanmaktadır. Buradan yola çıkarak; doğal çevreye verilen zarar veya doğal çevreye kazandırılan değerlerin, globalleşme süreci içinde bulunan dünyamızın hem mikro hem de makro düzeyde sosyal, kültürel ve ekonomik yapısı içinde değerlendirilebilmesi ve ortaya konulabilmesinin sağlanması amacıyla çevre muhasebesi düşüncesinin gerekliliği ortaya çıkmıştır. İnsanoğlu yaşadığı süre içinde dünyanın kendisine sunduğu nimetlerden tüketerek faydalanmaktadır. Yapılan tüketim insanın kendi dönemi için bir kar olarak ortaya çıkmaktadır, ancak yapılan tüketimin tekrar yerine konulamaması durumunda Şekil 4’de gösterildiği gibi dünyanın bir zararı olarak ortaya çıkacaktır. Bu da, doğanın sermayesinden kullanması, sermayesinin azalması demektir (Özkol, 1998: 18).

**Şekil 4 : Doğal Miras Kullanımı**



**Kaynak:** Özkol, 1998: 19

Şekilde görüldüğü üzere önceki nesilden 120 birim kaynak mirası alan nesil 20 birimini kullanarak kendinden sonraki nesle kullanılmak üzere 100 birim kaynak bırakmış, aynı şekilde 100 birimi alan nesil 20 birimini kullanarak sonraki nesle 80 birim bırakmıştır. Bu döngünün bu şekilde yıllarca devam etmesi sonucu doğal kaynakların tamamının bir gün tükeneceği elbette kaçınılmazdır.

## **2.2. Çevre Muhasebesinin Amaçları**

Çevresel muhasebe, hem makro ekonomik, hem de mikro ekonomik düzeyde amaçlara sahiptir. “Çevresel muhasebenin en genel amacı, bilgi üretmek ve bu üretilen bilgilerle çevre ve ekonomi arasındaki etkileşimi açıklamaya çalışmaktır. Bu amaç, makro ekonomik açıdan, çevresel kaynakların parasal değerlerini belirleyerek, onları ulusal gelir hesaplarında göstermek ve böylece ekonomik verilerle çevresel verileri aynı çatı altında toplamak şeklindedir. Mikro ekonomik açıdan ise, çevresel konulara mali nitelik kazandırarak onları mali tablolarda göstermek ve böylece çevrenin muhasebe sistemi içerisinde yerleştirilmesini sağlamaktır (Deniz, 2006: 6).

.....  
.....  
.....

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### 3. ÇEVRESEL RAPORLAMA VE TÜRKİYE' DEKİ UYGULAMARIN DEĞERLENDİRİLMESİ

#### 3.1. Genel Açıklama

Raporlama muhasebenin önemli bir fonksiyonudur. Bu durum çevre muhasebesi bilgilerinin raporlanmasında da geçerlidir. Doğal kaynakları tüketenler olarak işletmeler çevresel etkileri ve çevreyi koruma faaliyetleri hakkında genel işletme çevresine bilgi sağlama sorumluluğuna vardır. Finansal raporlama bilgilerinden yararlanacak tarafların, çevre muhasebesiyle elde edilecek bilgilere sahip olmaları geleceğe yönelik doğru kararları alabilmeleri açısından önemlidir bu durum çevresel faaliyetlere ilişkin işlemlerin kayda alınması ve ilgililere raporlanması bir zorunluluk haline gelmiştir. Bu bölümde çevresel raporlama, yöntemleri, varsayım ve niteliklerinden bahsedilecektir.

#### 3.2. Çevresel Raporlama Tanım ve Açıklaması

İşletme yöneticileri geleceğe ait planlar yaparken muhasebe biliminden yararlanmak durumundadır. Bir bilgi sistemi olarak tanımlanan muhasebe, kendisinden istenilen bilgilerin hazırlanmasında bir takım temel ilkelere bağlı kalmak zorundadır. Bu ilkelerden biri rapor etmektir. Rapor etme, muhasebenin ürettiği bilgileri özetleyerek, evrensel bir dille, işletme ile ilgili kişi ve kuruluşlara sunulmak üzere, uygun raporlar haline getirmesi işlemidir. Çevresel raporlar, işletmeye ait çevresel bilgileri çıkar gruplarına aktarmaya yarayan bilgi sisteminin bir parçasıdır (Yağlı, 2006: 84). Çevresel raporlama, bir işletmenin çevreyle ilgili faaliyetlerini, işletme içindeki veya işletme dışındaki ilgili çıkar gruplarına mali tablolar aracılığıyla veya bağımsız bir rapor halinde gönüllü olarak sunması işlemidir. Çevresel raporlamayla ilgili bir diğer tanım Birleşmiş Milletler Çevre Programı tarafından, işletmelerin çevresel performanslarını ve işletme içinde uygulanan birleşmiş çevre yönetim sistemini, işletmenin çevreye karşı sorumluluğunu ve çevre ahlakına nasıl uyduğunu göstermek amacıyla gönüllü olarak hazırlanmış etkili bir iletişim aracıdır şeklinde yapılmıştır (Aymaz, 2009: 72).

### **3.2.1. Finansal Nitelikli Çevresel Bilgilerin Raporlanması**

Parasal nitelikteki çevresel bilgilerin muhasebe sistemi içerisinde bütünleştirilmesi oldukça kolaydır. Bu nedenle, çevresel bilgiler diğer muhasebe işlemleri ile birlikte kayıt edildikleri için muhasebenin son raporlarında da yer almaktadır. Ancak yine de çevresel bilgilerin daha açık bir şekilde görülebilmesi için ayrı raporlar da düzenlenebilmektedir (Deniz, 2006: 62).

### **3.2.2. Finansal Nitelikli Olmayan Çevresel Bilgilerin Raporlanması**

İçinde bulunduğumuz yüzyılda, firmaların geleneksel finansal raporlama yanında, finansal-olmayan raporlar hazırlamalarını zorlayan gelişmeler hem firma dışında hem firma içinde yer almaktadır. Finansal olmayan raporlama, herhangi bir işletmenin çevresel, toplumsal ve ekonomik performansları arasındaki bağı ortaya çıkarır. Burada sözü edilen çevresel performans, işletmenin üretim süreçleri, ürettiği mal ve hizmetlerin hava, su, doğal kaynaklar, flora (bitki örtüsü), fauna (belli bir bölgede yaşayan hayvanların tümü) ve insan sağlığı üzerindeki etkileriyle ilgilidir. Muhasebe açısından mali nitelik taşımayan ancak raporlanması veya muhasebe raporlarında ayrıca belirtilmesi gereken bilgilerin başlıcaları aşağıda belirtilmiştir (Yağlı, 2006: 88);

- İşletmenin ana sözleşmesi,
- Çeşitli yönetmenlikler,
- Genel kurul ve yönetim kurulu tutanakları,
- İşletmelerin diğer işletmelerle yaptığı anlaşmalardır.

### **3.3. Çevresel Raporlama Yöntemleri**

Muhasebe sisteminin son aşaması verilerin işlenmesiyle elde edilen bilgilerin raporlanmasıdır. Raporlama işlemi de belirli bir standart dâhilinde yapılmakta, işletmeden işletmeye fark göstermemesi için modeller geliştirilmektedir. Çevresel bilgilerin, raporlama modelleri ve rehberleri kullanılarak raporlanması hakkında teorik olarak yapılan çalışmalar bulunmaktadır. Birleşmiş Milletler, Dünya Sanayi Çevre Konseyi, Avrupa Birliği gibi kuruluşların hazırladığı yirmi dört adet raporlama yöntemi ve rehberi mevcuttur. Bu sayının yüksek olması, ülkelerin çevre hassasiyetlerinin arttığı fakat tek tip bir raporlama modeli üzerinde fikir birliğine varılmadığının da göstergesidir. Japonya, Almanya, İngiltere, Avustralya, Hollanda, Kanada gibi ülkelerin gerek sanayi odaları gerek çevre bakanlıkları gerek çevre koruma birimleri çevresel raporların yazım ve değerlendirmesi ile ilgili rehberler ve örnek modeller geliştirirken, Türkiye’de çevresel raporlama konusunda herhangi bir düzenleme yoktur. Dünyada yayınlanan çevresel

raporlara bakıldığında iki yöntemin kullanıldığı görülmektedir. Birinci raporlama yöntemi bilanço ve gelir tablosunda gösterilecek faaliyetler ile dipnotlarda gösterilecek faaliyetleri kapsamaktadır. Bu yöntem, işletmenin yayınladığı yıllık raporda çevresel rapora da yer verilmesidir. Bazı kaynaklarda bu gösterim, yıllık raporların genişletilmesi ya da yıllık rapordan bağımsız olmayan raporlar olarak da adlandırılmaktadır. Yıllık raporların genişletilmesi yönteminde çevre raporu finansal raporun sadece içerik kısmında, sadece dipnot kısmında ya da hem içerik hem de dipnot kısmında ilgililere aktarılmaktadır. Diğer bir raporlama yöntemi ise yıllık rapordan ayrı olarak, bağımsız bir çevresel raporun hazırlanmasıdır. Yıllık raporlarda çevreyle ilgili bilgilere yeteri kadar yer verilmeyeceğini, verilse de spesifik olarak çevreye odaklanılmayacağını savunan işletmeler, çevresel raporlarıyla ilgili düşüncelerini bağımsız rapor hazırlayarak ilgililere duyurma yolunu seçmişlerdir (Taşdemir, 2011: 92-93).

.....  
.....  
.....

## SONUÇ

İşletmeler, ekonomik bir birim olarak çevrede yer almakta, doğal kaynakları üretim faktörü olarak kullanmakta, üretim sürecinde ortaya çıkan katı, sıvı ve gaz atıklarını çevreye bırakmaktadırlar. Tüketim süreci sonucunda ürünlerin ambalaj vs. atıkları da çevreye bırakılmaktadır. Tüm bu etkileşimler sonucu ise, çevre kirliliği ortaya çıkmaktadır. Çıkar gruplarının beklentilerinde ve kültürel yapıda meydana gelen değişimler nedeniyle 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. Bu kavram, muhasebenin kaydetme, sınıflandırma, özetleme, analiz etme, yorumlama ve raporlama süreçlerinin çevre muhasebesine uyarlanmasıdır. Çevre muhasebesinin kapsamı, parayla ifade edilebilen çevresel faaliyetlerin kaydedilmesi ve mali tablolarda raporlanması, parayla ifade edilemeyen çevresel faaliyetlerin ise niteliksel bilgi olarak raporlanması olarak özetlenebilmektedir. Yönetim muhasebesinde, geleceğe yönelik karar almada ve bütçelemede çevresel faaliyetlerin de dikkate alınması gerektiği ortaya konmaktadır.

Çevre muhasebesinin hem makro hem de mikro açıdan uygulaması mümkündür. Başka bir ifadeyle çevre muhasebesi, hem devlet hem de işletmelerin uygulama alanına girer. Çevre muhasebesini hayata geçirilebilmesi ve işlerlik kazanabilmesi devletin ve işletmenin birlikte çalışması mümkündür. İşletmelerin çevre kirliliğini önlemek, azaltmak için yaptığı faaliyetler ile çevreye verilen zararın ortadan kaldırma faaliyetlerini denetleyecek kurumların devlet tarafından oluşturulması hem de işletme bünyesinde bu faaliyetleri planlayan, yürüten, denetleyen gerekli idari ve teknik çevre birimlerinin oluşturulması gerekmektedir. Bu birimlerin çevreyle ilgili tüm çalışmaları raporlanmalı ve denetlenmelidir. Raporlar muhasebe sisteminden gelen nitel bilgilerin yorumlanmasında yıllık raporların genişletilerek çevreye ait niteliksel bilgilerin rapor kapsamına alınmalı yada yıllık raporlardan ayrı, bağımsız bir çevre raporunun hazırlanmalıdır. Böylece işletmenin hem iç denetimi hem de dış denetimi gerçekleşmiş olacak işletmelerin çevresel kaynakları daha etkin kullanması sağlanacaktır. Çevre muhasebesi ve raporlamının Türkiye’de uygulanabilirliğinin artırılması, uygulanan yerlerde işletmelerde daha sağlıklı sonuçlara ulaşılabilmesi açısından işletmelere çevre muhasebesini ve çevresel raporlamayı tanıtmak ve

hesaplarında kullandırmak amacıyla çevre muhasebesi, ilgili meslek kurum ve kuruluşlarınca işletmeler bilinçlendirilmelidir. Devlet tarafından çevresel muhasebe zorunlu hale getirilmeli, rapor düzenleyen işletmelere teşvikler verilmeli, uzman kişi yetiştirebilmek için üniversitelerde çevre muhasebesi ders olarak okutulmalıdır.

Son bölümde çevresel raporları incelenen işletmeler büyük çapta işletmelerdir Türkiye’de çevreyle ilgili faaliyetlerin raporlanmasını belli işletmelerin ve sektörlerin gerçekleştirmesi yeterli görülmeyen bir durumdur. Yapılmış araştırmalar incelendiğinde tüm işletmenin çevre muhasebesi ve raporlamasını yapabilmesi etkin muhasebe alt yapısıyla gerçekleştirilebileceği görülmüştür. Türkiye’deki işletmelerin etkin muhasebe sistemine sahip olmaması, çevre muhasebesinin zorunlu olmayıp isteğe bağlı gerçekleştirilmesi nedeniyle Türk işletmelerinin çevreye duyarlı olmadığını ve raporlama konusunda yeterli olmadığını söylemek mümkündür.



## YARARLANILAN KAYNAKLAR

Akdeniz, Fatih (2010), **Çevre Muhasebesi ve Raporlama: Türkiye Uygulaması**, Yayınlanmamış Lisans Tezi, Karadeniz Teknik Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi.

Aktürk, Ahmet vd. (2011), “TMS/TFRS Bağlamında Otel İşletmelerinde Çevre Muhasebesi ve Önemi”, **1. Uluslararası 4. Ulusal Eğirdir Turizm Sempozyumu ve Göller Bölgesi Değerleri Çalıştayı**, 815-824.

Alpulgan, Oktay vd. (1993), **İşletme Ekonomisi ve Yönetimi**, İstanbul: Beta Yayınları.

Altunbay, Ali (2007), “Çevresel Maliyetlerin Raporlanması”, **Akademik Bakış Uluslararası Hakemli Sosyal Bilimler E-Dergisi Dergisi**, 11, 1-11.

Altuğ, A. Murat (2008), “Çevre Kalitesi ve Çevre Muhasebesi”, **Marmara Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, 1, 259-284.

Aygün, Davut (2009), **Çevresel Faktörlerin Muhasebenin Gelişimi Üzerine Etkisi**, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

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

Bengü, Haluk ve Can, A. Vecdi (2009), “Çevre Muhasebesinin Muhasebenin Temel Kavramlarından “Sosyal Sorumluluk Kavramı” Bağlamında Temellendirilmesi”, **Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, 1, 155-160.

Çakar, Ulaş (2007), “Çevreci Şirket ve Çevre Muhasebesi”, **Mali Çözüm Dergisi**, 83, 81-93.

Çelik, Muhsin (2007), “Çevreye Duyarlı Muhasebe”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, 33, 151-161.

Çondur, Funda ve Cömertler, Nemciye (2010), “Çevre Kirliliği ve Yoksulluk İlişkisi: Büyük Menderes Havzası Örneği”, **Ekonomi Bilimleri Dergisi**, 2, 67-72.

Deniz, Tuğba (2006), **Çevresel Muhasebe Uygulamaları**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi Fen Bilimleri Enstitüsü.

Dilaver, Damla (2005), **Yapı Ürünlerinin Çevre İle İlişkisi Kapsamında Çevre Dostu Üretimi**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Yıldız Teknik Üniversitesi Fen Bilimleri Enstitüsü.

Dündar, Yılmaz ve Fişne, Mustafa (2002), “Avrupa Birliğinde Çevresel Ekonomik Uygulamalar”, **Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, 2, 119-136.

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

Karacan, A. Rıza (2007), **Çevre Ekonomisi ve Politikası**, 3. baskı İzmir: Ege Üniversitesi Yayınları.

Kaya, Uğur (2006), **İşletme Doğal Çevre İlişkilerinin Mali Tablolar Aracılığıyla Raporlanması ve Denetimi**, Ankara: Sermaye Piyasası Yayınları.

Kılınç, İsmail (2010), **Çöp Ekonomisi ya da Atık Dedikleri**, Ankara: Epos Yayınları.

Kırlioğlu, Hilmi ve Can, A. Vecdi (2006), “Çevresel Muhasebede Kavramsal Tartışmaların Gelişimi ve Analizi”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, 32, 1-12.

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

Melek, Zeynep (2001), **Çevre Muhasebesi ve Çevresel Maliyetlerin Üretim Maliyetlerine Etkileri Üzerine Bir Araştırma**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi Mustafa Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Mutlu, Ahmet (2007), “Sürdürülebilir Kalkınma ve Çevre Muhasebesi (I)”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, 33, 178-187.

————— (2007), “Sürdürülebilir Kalkınma ve Çevre Muhasebesi (II)”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, 34, 162-173.

Nemli, Esra (2000), “Çevreye Duyarlı Yönetim Anlayışı”, **İstanbul Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi**, 23.

Noyan, Ö. Faruk, (1991), “Dünden Bugüne Ekoloji Gerçeği”, **Ekoloji Dergisi**, 1, 13.

Özbirecikli, Mehmet, (2000), “Çevre Muhasebesi Kavramı ve Yönetimsel Kararlara Katkıları” **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, 7, 15-21.

Özkol, Erdal (1998), “Çevre Muhasebesi” **Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, 1, 15-26.

Saçlı, Ahsen (2009), **Uluslararası Çevre Politikaları Çerçevesinde Çevre-Teknoloji İlişkisi**, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

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

Şenel, Mine (2004), **ISO 14000 Çevre Yönetim Uygulamalarının İşletmelerin Kurum İmajıyla Olan İlişkisinin İncelenmesi ve Eskişehir İlinde Beyaz Eşya Üreten İşletmeler ve Tüketicileri Üzerinde Yapılan Bir Araştırma**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Taşdemir, Vahdi (2011), **İşletme-Çevre İlişkilerinin Muhasebe Açısından Raporlanması**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Türker, Ahmet ve Deniz, Tuğba (2012), “Çevresel Muhasebe ve Uygulamaları”, **İstanbul Üniversitesi Orman Fakültesi Dergisi**, 1, 117-135.

Usta, Hale (2007), **Muhasebe Mesleği İle İlgili Uluslararası Muhasebe Standartları ve Türkiye'deki Düzenlemeler İle Karşılaştırılması**, Yayınlanmış Master Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Yağlı, Fatma (2006), **Çevre Muhasebesi Ve Mermer İşletmeleri Uygulaması: Ermaş Madencilik Tur. San. Ve Tic. A.Ş. Örnek Uygulaması**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Muğla Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Yazıcı, Kamil (2007), **İşletme Bilimine Giriş**, Trabzon: Derya Kitabevi

Yereli, A. Necef ve Yakın, Volkan (2009), “Çevresel Yönetim Muhasebesi Aracı Olarak Malzeme Akış Maliyet Muhasebesi Yöntemi”, **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, Ocak, 69-90.

Yıldıztekin, İhsan (2009), “Sürdürülebilir Kalkınmada Çevre Muhasebesinin Etkileri”, **Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, 1, 367-390.

URL, “2872 Sayılı Çevre Kanunu”, <http://www.mevzuat.adalet.gov.tr/html/631.html>, (24.04.2012).

URL, “Çağdaş Toplumda Çevre Sorunları ve Çevre Bilinci”, <https://www.anadolu.edu.tr/aos/kitap/IOLTP/1268/unite10.pdf>, (05.04.2012).

URL, “Çevre ve Toplum-Doğal Kaynakların Küresel Etkileri”, [http://egitek.meb.gov.tr/aok/Aok\\_Kitaplar/AolKitaplar/Cografya\\_6/4.pdf](http://egitek.meb.gov.tr/aok/Aok_Kitaplar/AolKitaplar/Cografya_6/4.pdf), (05.04.2012).

URL, “Honda 2012 Çevre Raporu”, [http://www.honda.com.tr/pdf/Cevre\\_Raporu\\_2012.pdf](http://www.honda.com.tr/pdf/Cevre_Raporu_2012.pdf), (15.05.2012).

URL, “Çevre ve Sosyal Sorumluluk Faaliyetleri”, <http://www.fordotosan.com.tr/cevrefaaliyetlerimiz.htm>, (16.05.2012).

URL, “TOFAŞ Çevre Raporu”, <http://www.tofas.com.tr/Icerik.aspx?id=75>, (13.05.2012).