T.C

ANKARA ÜNİVERSİTESİ

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

İŞLETME ANABİLİM DALI

MUHASEBE - FİNANSMAN BİLİM DALI

İŞLETME-ÇEVRE İLİŞKİLERİNİN MUHASEBE AÇISINDAN RAPORLANMASI

Yüksek Lisans Tezi

Vahdi TAŞDEMİR

Ankara-2011

T.C

ANKARA ÜNİVERSİTESİ

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

İŞLETME ANABİLİM DALI

MUHASEBE - FİNANSMAN BİLİM DALI

İŞLETME-ÇEVRE İLİŞKİLERİNİN MUHASEBE AÇISINDAN RAPORLANMASI

Yüksek Lisans Tezi

Vahdi TAŞDEMİR

Tez Danışmanı

Doç. Dr. Kadir GÜRDAL

Ankara-2011

T.C

ANKARA ÜNİVERSİTESİ

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

İŞLETME ANABİLİM DALI

MUHASEBE - FİNANSMAN BİLİM DALI

İŞLETME-ÇEVRE İLİŞKİLERİNİN MUHASEBE AÇISINDAN RAPORLANMASI

Yüksek Lisans Tezi

Tez Danışmanı: Doç. Dr. Kadir GÜRDAL

Tez Jürisi Üyeleri

Adı ve Soyadı	**İmzası**
……..	…….
……..	…….
……..	…….

Tez Sınavı Tarihi…….

İÇİNDEKİLER

BİRİNCİ BÖLÜM.....I

1.ÇEVRE ve MUHASEBE İLİŞKİSİ: ÇEVRE MUHASEBESİ..... 1

1.1 İşletme Kavramı ve Tanımı 1

1.1.1 İşletmelerde Topluma Hizmet ve Sosyal Sorumluluk Kavramı 4

1.1.1.1 İşletmelerde Topluma Hizmet Kavramı 4

1.1.1.2 İşletmelerde Sosyal Sorumluluk Kavramı 4

1.2 Çevre Kavramı ve Tanımı 6

1.2.1 Çevre Kirliliği ve Türleri 7

1.2.1.1 Hava Kirliliği 9

1.2.1.2 Su Kirliliği 12

1.2.1.3 Toprak Kirliliği 13

1.2.1.4 Gürültü Kirliliği 15

1.2.1.5 Kimyasal Kirlilik 15

1.2.1.6 Ozon Tabakasının Kirlenmesi 16

1.2.1.7 Diğer Çevre Kirliliği 16

1.2.2 Çevre Kirliliğinin Nedenleri 17

1.2.3 Çevre Sorunlarını Önleme Yöntemleri 21

1.2.3.1 Sürdürülebilir Kalkınma 22

1.2.3.2 Eko Kalkınma (Ekolojik Kalkınma) 25

1.2.3.3 Fayda-Maliyet Analizi 25

1.2.3.4 Çevresel Etki Değerlendirmesi 26

1.2.3.5 Yasal Düzenlemeler ve Standartlar 28

1.3 İşletme – Çevre İlişkisi 30

1.4 Çevre ve Muhasebe İlişkisi: Çevre Muhasebesi 31

1.5 Çevre Muhasebesinin Tarihçesi 31

1.6 Çevre Muhasebesinin Tanımı 32

1.7 Çevre Muhasebesinin Amaçları 34

1.7.1 Makro Ekonomik Açıdan (Milli Düzeyde) Çevre Muhasebesinin Amaçları 36

1.7.2 Mikro Ekonomik Açıdan (İşletme Düzeyinde) Çevre Muhasebesinin Amaçları 37

1.8 Muhasebenin Temel Kavramları Açısından Çevre ve Çevre Muhasebesi 41

1.8.1 Sosyal Sorumluluk Kavramı 42

1.8.2 Para İle Ölçülme Kavramı 43

1.8.3 Maliyet Esası Kavramı 45

1.8.4 Tam Açıklama Kavramı 45

1.8.5 İşletmenin Sürekliliği Kavramı 46

1.8.6 İhtiyatlılık Kavramı 47

1.8.7 Tarafsızlık ve Belgelendirme Kavramı 48

1.8.8 Dönemsellik Kavramı 49

1.9 Diğer Muhasebe Dalları Açısından Çevre ve Çevre Muhasebesi 49

1.9.1 Finansal Muhasebe Açısından Çevre ve Çevre Muhasebesi 50

1.9.2 Maliyet Muhasebesi Açısından Çevre ve Çevre Muhasebesi 52

1.9.3 Yönetim Muhasebesi Açısından Çevre ve Çevre Muhasebesi 55

1.10 Çevresel Maliyet Kavramı ve İşletmenin Çevreyle İlgili Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi 56

1.10.1 Çevresel Maliyet Kavramı ve Çevresel Maliyet Türleri 56

1.10.2 İşletmenin Çevreyle İlgili Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi 58

1.10.2.1 Bilanço Hesapları 60

1.10.2.2 Maliyet Hesapları 63

İKİNCİ BÖLÜM 68

2.İŞLETME-ÇEVRE İLİŞKİLERİNİN MUHASEBE AÇISINDAN RAPORLANMASI (ÇEVRESEL RAPORLAMA) 68

2.1 Sosyal Raporlama 70

2.2 Çevresel Raporlama 73

2.3 İşletmelerin Çevresel Rapor Hazırlama Nedenleri 75

2.4 Çevresel Raporlama Süreci (Environmental Reporting Process) 77

2.5 Muhasebenin Varsayımları Işığında Çevresel Raporlamanın Temel Varsayımları 82

2.5.1 Çevresel Raporlamanın Temel Varsayımları 82

2.5.1.1 Kişilik Varsayımı 83

2.5.1.2 Tahakkuk Esası Varsayımı 84

2.5.1.3 Süreklilik Varsayımı 85

2.5.1.4 Önemlilik Varsayımı 86

2.6 Finansal Tablolarda Yer Alan Bilgilerin Taşıması Gereken Özellikler Işığında Çevresel Raporlamanın Nitelikleri 86

2.6.1 Uygunluk (İlgililik) 87

2.6.2 Güvenilirlik 88

2.6.3 Zamanlılık 88

2.6.4 Karşılaştırılabilirlik ve Tutarlılık 89

2.6.5 Tarafsızlık 91

2.6.6 Anlaşılabilirlik 91

2.6.7 Doğru Gösterim 92

2.7 İşletme-Çevre İlişkilerinin Muhasebe Açısından Raporlanması ve Raporlama Yöntemleri 92

2.7.1 İşletme-Çevre İlişkilerinin Yıllık Raporların Genişletilmesi Şeklinde Raporlanması 94

2.7.1.1 Çevreyle İlgili Bilgilerin ve Maliyetlerin Bilanço ve Gelir Tablosunda Gösterilmesi 95
2.7.1.2 Çevreyle İlgili Bilgilerin ve Maliyetlerin Bilanço ve Gelir Tablosunun Dipnotlarında Gösterilmesi 107
2.7.1.3 Çevreyle İlgili Bilgilerin ve Maliyetlerin Yıllık Raporda Ayrı Bir Bölümde Gösterilmesi 114
2.7.2 İşletme-Çevre İlişkilerinin Bağımsız Rapor Hazırlamak Suretiyle Raporlanması 117
2.7.2.1 Küresel Raporlama Girişimi Sürdürülebilirlik Raporlama Rehberi.. 122
2.7.2.2 Kamu Çevresel Raporlama Çerçevesi - Avustralya Yaklaşımı 131
2.7.2.3 Çevresel Raporlama Forumu - İşletme Çevresel Raporları Hazırlama Rehberi 137
2.7.3 İşletme - Çevre İlişkilerinin Muhasebe Açısından Raporlanmasında Her İki Yöntemin Faydaları ve Sakıncaları 140

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM 144

3.TÜRKİYE'NİN İLK 100 SANAYİ KURULUŞU ÜZERİNDE İŞLETME – ÇEVRE İLİŞKİLERİNİN MUHASEBE AÇISINDAN RAPORLANMASINA YÖNELİK ANKET ÇALIŞMASI 144

3.1 Alan Araştırmasının Amacı 144
3.2 Alan Araştırmasının Kapsamı 145
3.3 Alan Araştırmasının Yöntemi 146
3.4 Alan Araştırmasının Sonuçları ve Sonuçların Değerlendirilmesi 146
3.5 Genel Değerlendirme 160

SONUÇ ve ÖNERİLER 162

KAYNAKÇA 166

TABLOLAR

TABLO 1 :Çevresel Maliyetlerin Bilançoda Raporlanması 99

TABLO 2 :Çevresel Maliyetlerin Gelir Tablosunda Raporlanması 104

TABLO 3 :Çevresel Bilgilerin Bilanço Dipnotlarında Raporlanması 109

TABLO 4 :Çevresel Bilgilerin Gelir Tablosu Dipnotlarında Raporlanması... 113

TABLO 5 :Katılımcı Profili 147

TABLO 6 :İşletmeye Ait Genel Bilgiler 149

TABLO 7 :İşletmenin Çevre Muhasebesi ve Çevresel Raporlamaya Bakışı .. 152

ŞEKİLLER

ŞEKİL 1:Geleneksel Maliyet Muhasebesi Sistemine Göre Hesaplanan Mamul Maliyeti 53

ŞEKİL 2 :Geleneksel Maliyet Muhasebesi Sistemine Göre Hesaplanan Mamul Maliyetinin Çevre Muhasebesi Kapsamında Revize Edilmesi 54

ŞEKİL 3 :Çevresel Raporlama Süreci 78

ŞEKİL 4 :GRI Çerçevesinde Sürdürülebilirlik Raporu 125

BİRİNCİ BÖLÜM

1.ÇEVRE ve MUHASEBE İLİŞKİSİ: ÇEVRE MUHASEBESİ

İşletmeler doğrudan veya dolaylı olarak insan ihtiyaçlarını karşılama amacı ile tedarik ettiği üretim faktörlerini bir araya getirip, mal ve hizmet ürettiklerinde tüm bu fonksiyonları bir çevre içerisinde gerçekleştirmektedirler. İşletmeler faaliyet gösterdikleri çevre ile çok yönlü ve sürekli bir ilişki içerisindedir. İşletmelerin ilgili fonksiyonları ve faaliyetleri çevreyi olumlu ve olumsuz yönde etkilemektedir.

İşletmelerin çevreyle ilgili olumlu veya olumsuz faaliyetleri "çevre" kavramını işletmelerde gündeme taşımış;hukuk, iktisat, çevrebilim ve çevre mühendisliği gibi bilim dallarının konuya eğilmelerinin yanı sıra işletme ve fonksiyonlarının da konuyu kendi anlayışı içinde ele almasını gerekli kılmıştır. Özellikle muhasebenin konuya bakış açısı önemli hale gelmiştir.

Muhasebenin çevreye olan bakış açısına geçmeden önce, konuya teorik alt yapı hazırlamak amacıyla temel bazı tanım ve kavramlardan bahsedilecek ve daha sonra işletme-çevre ilişkileri incelenecektir.

1.1 İşletme Kavramı ve Tanımı

1760 yılından itibaren buhar makinesinin sanayiye girmesi, insanlık tarihine en önemli gelişmelerden biri olarak geçmiş ve bununla beraber "Sanayi Devrimi" adı verilen ekonomik bir süreç başlamıştır (Bulut, 2003: 1). Sanayi devrimiyle etkileri daha fazla hissedilen ve günümüze değin süregelen işletmeler bu süreç içerisinde,

hem sayısal olarak hem de ölçek büyüklüğü açısından artmaya başlamıştır. Sanayi devrimiyle sadece kendi istek ve ihtiyaçlarını karşılayan kapalı, birey ve aile ekonomilerine dayanan sistemler, yerini başkalarının ihtiyaçlarını karşılayan ekonomik birimlere yani işletmelere bırakmıştır. Bu gelişmeler vasıtasıyla değiş tokuşun gerçekleştiği piyasalar oluşmaya başlamış, iş bölümüne gidilmiş ve artan ihtiyaçları karşılamak için büyük ölçekli işletmeler kurulmuştur. Günümüzde büyük ölçekli işletmeler yanında küçük ve orta büyüklükteki işletmeler de varlıklarını bir çevre içerisinde sürdürmektedir. Bu açıklamalar ışığı altında işletmeler, başkalarının ihtiyaçlarını karşılamaya yönelik mal ve hizmet üreten ve bunları bir çevre içerisinde gerçekleştiren ekonomik birim olarak tanımlanabilir(Müftüoğlu, 2007: 12).

İşletme, üretim faktörlerini uyumlu bir biçimde bünyesinde birleştiren bir sistem olarak da tanımlanabilir. Konumuz açısından tanımlama yapmak gerekirse işletme; doğal kaynaklar, emek ve sermaye faktörlerini belli bir oranda ve belli bir düzen içerisinde ve belli bir çevre dâhilindebir araya getiren ekonomik birimdir (Aktepe, 2004: 18 vd.).

Yukarıdaki tanımlamalar kapsamında, işletmelerin faaliyetlerini gerçekleştirmesinin temel nedenleri başka bir deyişle işletmelerin amaçları şu şekilde sıralanabilir(Aktepe, 2004: 73 vd.):

1.İşletmenin Genel Amaçları

1.1 Kâr amacı ya da uzun sürede varlıklarını artırma amacı

1.2 Topluma hizmet ve sosyal sorumluluk amacı

1.3 Yaşamını sürekli kılma amacı

2.İşletmenin Özel Amaçları

2.1 İşletmenin çevresine dönük amaçlar

2.2 İşletmenin bünyesine dönük amaçlar

2.3 İşletmeyi kuran ve yönetenlerin duygu ve hisleri ile ilgili amaçlar

İşletmeler ekonomik faaliyetlerini gerçekleştirirken kâr ve değer artışına odaklandıklarından, kullandıkları her faktöre bir değer atfederken içerisinde bulunduğu çevreyi ve doğal kaynakları göz ardı etmişlerdir. Bu olumsuz gelişme işletmelerin kâr güdüsüyle hareket edip, literatürde geçen sosyal sorumluluk kavramının yeterince algılanamamasından ve dolayısıyla uygulanamamasından kaynaklanmaktadır. Çünkü sosyal sorumluluk kavramıgünümüzde en az kâr kavramı kadar önem arz etmektedir.

İşletmeler genel amaçlarından olan kâr amacını esas planda tutup, topluma hizmet ve sosyal sorumluluk amacını bu uğurda feda etmişler ya da kâr amacına ters düştüğü için göz ardı etmek zorunda kalmışlardır. Bu amaçların öncelik sırası, işletmeden işletmeye farklılık gösterebilir. Fakat amaçlardan biri temel olarak seçildiğinde, örneğin kâr amaç olarak seçildiğinde bu amaca ulaşabilmek için diğer amaçların ihmal edilemeyeceği açıktır (Aktepe, 2004: 72).

Konu bütünlüğünün bozulmaması için burada değinilen genel ve özel amaçlardan sadece işletme ve çevre ilişkilerini ilgilendiren topluma hizmet ve sosyal sorumluluk amaçlarına kavramsal olarak değinilecektir.

1.1.1 İşletmelerde Topluma Hizmet ve Sosyal Sorumluluk Kavramı

1.1.1.1 İşletmelerde Topluma Hizmet Kavramı

Topluma hizmet amacı modern işletmecilik anlayışından doğan bir kavramdır. İşletmelerin yaşamını sürekli kılma amacını yerine getirmesi için içinde yaşamak zorunda olduğu topluma uyum sağlaması ve toplumun hassasiyetlerini dikkate alması şarttır. Topluma ve yaşadıkları çevreye karşı sorumluluklarını yerine getirmeyen, doğal kaynakları yok etme pahasına kâr odaklı çalışan işletmelerin varlıklarını sürdürmeleri uzun vadede söz konusu olmamaktadır. Çünkü sosyal devlet ve modern toplum anlayışı bu tür işletmelerin varlığını sürdürmesine izin vermemektedir.

İşletmelerin görevi sadece uygun mal ve hizmetleri, toplumun istek ve ihtiyaçlarına uygun şekilde sunmak değildir. Bunun yanında işletmeler üretim faaliyetlerini gerçekleştirirken toplumun reflekslerine de uygun hareket etmelidirler. Bu hassas noktalardan biri de şüphesiz işletmelerin çevreyle olan ilişkileridir. Çevreyle ilgili hassasiyetleri göz ardı eden işletmeler, hem toplum tarafından negatif ayrımcılığa tutulmakta hem de yasal müeyyidelerle önemli finansal tazminatlar ve mali yükümlülükler altında kalmaktadırlar.

1.1.1.2İşletmelerde Sosyal Sorumluluk Kavramı

Sosyal sorumluluk, kavram olarak ortaklara uygun ve adil kâr payı, personele uygun ücret ve iyi çalışma şartları, tüketicilere uygun fiyat ve kaliteli mal, devlete vergi verme, çevre halkına karşı çevreyi koruma ve iş imkânları sağlama gibi fonksiyonları ihtiva eden bir kavramdır.

Bir başka ifadeyle sosyal sorumluluk, işletmelerin sadece kârı değil, aynı zamanda toplumdaki diğer bireylere karşı da sorumluluk bilinciyle faaliyette bulunmalarıdır (Çağlar, 1996: 91). Ayrıca işletmeler etkileşimde bulunduğu doğal çevrenin zarar görmemesi bilinci altında, sosyal sorumluluklarını yerine getirirken;

-İnsan kaynaklarının değerlendirilmesini,

-Çevre kirliliğinin azaltılması ve çevrenin korunmasını,

-Doğal kaynakların korunmasını,

-Ürün ve müşteri hizmetlerinde kalitenin arttırılmasını ve müşterinin mutlak egemenliğini ilan etmesini, değerlendirmek durumundadır (Tek, 1995: 291-313).

Sosyal sorumluluk kavramını önemli kılan özelliklerden biri de çevresel konular ile muhasebeyi birbirine yaklaştıran en önemli temel kavram olmasıdır. Sosyal sorumluluk kavramı muhasebe temel kavramlarının başı ve en önemlisidir. Muhasebenin diğer kavramlarının etkinlik ve anlam kazanabilmesi bu kavrama verilecek öneme bağlıdır (Sevilengül, 1996: 22). Zira muhasebe uygulamalarının yürütülmesinde tüm toplumun çıkarlarının gözetilmesi düşüncesi, tüm toplumu ilgilendiren ve son derece hayati bir konu olan çevre konusunun muhasebe dışında bırakılmasına izin vermemektedir (Bengü, Can, 2009: 158).

Çevre konusunu dikkate almayan bir muhasebe sistemi, yukarıdaki açıklamalardan anlaşılacağı üzere sosyal sorumluluk kavramına aykırı düşer. Örneğin çevresel kaynak kullanımını hesap etmeyen bir muhasebe sisteminin tarafsızlığı, dürüstlüğü ve güvenilirliliği tartışılır duruma gelir.

1.2 Çevre Kavramı ve Tanımı

En geniş tanımı ile çevre; "İnsan ve diğer tüm canlı varlıklar ile birlikte doğanın ve doğadaki insan yapısı öğelerin bütünüdür" (Bulca, 2000: 332).

Çevreye ait bir başka tanımlama ise şöyledir: Çevre, insan faaliyetleri ve canlı varlıklar üzerinde hemen ya da süre içinde dolaylı ya da dolaysız etkide bulunabilecek fiziksel, kimyasal, biyolojik ve toplumsal etkenlerin belirli bir zamandaki toplamıdır(Keleş, 2002: 21).

Çevre Kanunu'na göre çevre; bütün vatandaşların ortak varlığı olup hava, su, toprak, bitki ve hayvan varlığı ile doğal ve tarihsel zenginlikleri içermektedir (2872 Sayılı Çevre Kanunu).

Çevre bilimi ise, canlıların birbirleriyle ve çevreleriyle olan ilişkilerini inceleyen bilim dalı olarak tanımlanabilir. Temelde çevre bilimi yada bir diğer adıyla ekoloji, biyolojinin bir alt dalıdır(Kışlalıoğlu, Berkes, 2003: 16).

Literatürde çevreyle ilgili birçok tanım yapılmıştır. Yapılan bu tanımların her birini burada ifade etmek mümkün değildir. Fakat bu tanımların ortak noktası çevrenin iki farklı boyutunu sergileyerek ele alınması gerektiğine işaret etmektedir. Bu noktadan hareketle çevreyi, tabii yani doğal ve suni yani yapay çevre olmak üzere ikiye ayırmak mümkündür.

Doğal çevre, doğal etki ve güçlerin oluşturduğu, insan müdahalesine maruz kalmamış ya da böyle bir müdahalenin henüz değiştiremediği tüm doğal varlıkları ifade etmektedir (Özdemir, 1988: 10). Bu tanımdan da anlaşılacağı gibi doğallığını korumakta olan, henüz insan elinin değiştiremediği ve doğal güçlerin halen üzerinde

etkisini sürdürdüğü ortam doğal çevre olarak adlandırılmakta, tüm doğal varlıkları kapsamaktadır. İnsanın doğaya müdahalesinin olmadığı varsayımına dayanan bu tanımdan, müdahalenin olacağı anlaşılmaktadır. İnsanın doğaya müdahalesi yapay çevre kavramının doğmasına neden olmuştur.

Yapay çevre, "insanlığın başlangıcından günümüze dek uzanan toplumsal ve ekonomik evrim sürecinde, büyük ölçüde doğal çevreden yararlanılarak insan eliyle yaratılan tüm değer ve varlıkları kapsamaktadır"(Altuğ, 1990: 9). Yapay çevre doğal çevrenin yapaylaştırılan, bozulan kısmıdır. Unutulmaması gerekir ki, her şeyde olduğu gibi doğayı bozmanın da bir bedeli vardır. "Kirleten öder", prensibi burada ortaya çıkmakta, işletme-doğal çevre ilişkilerinin muhasebe açısından raporlanması ve bu maliyetlerin saptanması, doğal çevrenin yapaylaştırılması bedelinin bir şekilde ödenmesini kapsamaktadır. Çalışmamızın başlangıç noktasını burası oluşturmakta, doğayı yapaylaştırma bedelinin hesaplanması, ilgili rapor yöntemiyle raporlanıp, yayınlanması ve muhasebeleştirilmesi üzerine bina edilmektedir.

1.2.1 Çevre Kirliliği ve Türleri

Sanayi devriminden beri, insanın çevreye verdiği zararlar durmadan artarak gelecek kuşakların varoluşunu tehlikeye atma noktasına gelmiştir. İnsanoğlu sayısız canlı türünü yok etmiş, iklim değişikliklerine yol açmış ve kendi sağlığını dramatik biçimde tehdit eder olmuştur. Sonuç olarak çevre kirliliği kavramı ortaya çıkmıştır. (Melek, 2001: 18). Çevresel kirlenme bütün insanlığın ortak sorunu olmasına rağmen çevrenin önemi ancak son yıllarda anlaşılmıştır. Durumun farkında olan insanlar, işletmelerden aldıkları mal ve hizmetlerden en çok faydayı sağlamanın yanı sıra

işletmelerden içinde yaşadıkları çevreye saygı göstermelerini talep etmektedirler. Hatta çevre kirliliğine son verilmesi için gerekirse sıfır ekonomik büyümeyi tercih eden teori ve yaklaşımlar uzmanlar tarafından ortaya atılmıştır.

Çevre sorunları olarak da adlandırılan çevre kirliliği; insanların her türlü faaliyetleri sonucu, havada, suda ve toprakta meydana gelen olumsuz gelişmelerle ekolojik dengenin bozulması ve aynı faaliyetler sonucu ortaya çıkan koku, gürültü ve atıkların çevrede oluşturduğu arzu edilmeyen sonuçlar olarak ifade edilmektedir (2872 Sayılı Çevre Kanunu).

Yukarıdaki açıklamalar doğrultusunda çevre kirliliği, insan, hayvan ve bitkilerin yaşamını olumsuz yönde etkileyen olguların tümüdür.

Çevre ayrımı yapılırken doğal ve yapay çevre kavramlarından bahsedilmişti. Bu ayrımın yapılmasında temel etken insanın doğaya müdahalesi olarak tanımlanmıştı. Daha doğru bir ifade ile çevresel sorunların ve kirliliğin kaynağı insandır. Bu açıklama ışığında çevre kirliliğini "insan-doğa ilişkilerinin doğal çevre üzerindeki olumsuz sonuçları" olarak da tanımlamak mümkündür (Altuğ, 1990: 10).

Yapılan tanımlara göre herhangi bir kimyasal, fiziksel ve biyolojik faktörün çevrede yeterli süre ve yoğunlukta bulunması sonucu insanlar, hayvanlar ve bitki örtüsünde yaralanmalara neden olan ya da toplumun huzurunu, yaşam kalitesini veya güvenliğini olumsuz yönde etkileyen her durumda çevre kirliliğinden söz etmek mümkündür (Alpugan, 1998: 412).

Başlangıçta su ve hava kirlenmesi olarak karşılaşılan ve daha çok sanayi bölgelerinde rastlanan çevre sorunlarının, gaz emisyonu ve toksik atıklardan ozon tabakasının incelmesine, tabiattaki biyolojik zenginliğin yok olmasına, deniz ve

okyanusların kirlenmesine ve bunlara paralel olarak küresel ısınmayla birlikte iklim değişikliklerine kadar uzanması, sorunun lokal olmadığının anlaşılmasına neden olmuştur (Özdemir, 1988: 45).

Çevre kirliliğinin türleri genel olarak aşağıdaki başlıklar altında toplanabilir:

-Hava kirliliği,

-Su kirliliği,

-Toprak kirliliği,

-Gürültü kirliliği,

-Kimyasal kirlilik,

-Ozon tabakasının kirlenmesi,

-Diğer çevre kirliliği.

Bu kirlilik türleri aynı zamanda çevresel maliyetleri oluşturmaktadır. Azaltma maliyetleri, kullanma maliyetleri ve zarar maliyetleri olarak adlandırılan bu maliyet kategorileri bu bölümde çevresel maliyet kavramı ve çevresel maliyet türleri kısmında açıklanacağından, burada bahsedilmeyecektir. Çevre kirliliğinin yukarıda sayılantürleri kısaca alt başlıklar halinde aşağıda açıklanacaktır.

1.2.1.1 Hava Kirliliği

Canlıların yaşamını sürdürebilmesi için gerekli olan solunum, sindirim, fotosentez gibi süreçlerin temel girdisi havadır. Örneğin, yetişkin bir insanın kan

dolaşımı ve beynin üst fonksiyonları için, günde ortalama 14 kg havaya, 2 kg suya ve1.4 kg besin maddesine ihtiyacı vardır (Keleş, 2002: 70 vd.). Bu rakamlar havanın insan ve diğer canlı varlıklar için ne kadar önemli bir girdi olduğunu göstermekle beraber, hava kirliliğinin ne kadar önemli bir sorun olduğunun da delilidir.

Hava kirliliği, atmosfere bırakılan kirleticilerin havanın doğal bileşimini bozarak, onu canlılara ve eşyalara zarar verecek bir yapıya dönüştürmesi olarak tanımlanabilir (Keleş, 2002: 78). Tanımda atmosfere bırakılan her atık bir kirletici olarak ifade edildiği halde, hava kirliliği bu atıkların belli bir seviyeye ulaşmasıyla oluşmaktadır. Çünkü atmosfer atıkları belli bir seviyeye kadar elimine edebilmektedir. Ancak bu elimine edilebilir seviyenin üstüne çıkıldığında hava kirliliği söz konusu olmaktadır.

Temiz havanın çok açık bir tanımı olmadığı için, hava kirliliğinin miktar olarak belirlenmesi oldukça zordur. Atmosfer; fabrika bacaları, kalorifer ve soba dumanı ile egzoz borularından çıkan gazlarla kirlenmektedir (Karpuzcu, 1991: 134).

Hava kirliliğini çevre kirlilik türleri içerisinde ilk sıraya koymamız rastlantı değildir. Çarpıcı bir örnek bu kirlilik türüne ne kadar dikkat edilmesi gerektiğini insanlığa ikaz etmektedir. Vereceğimiz örnek, Londra'da yaşanmış bir olaydır. Londra'da 3.500 ile 4.000 arasında kişinin ölümüne neden olan hava kirliliği orta çağlarda değil, daha 1952'de yaşanmıştır. Bu olaydan sonra İngiltere'de 1956yılında temiz hava yasası kabul edilmiştir. Bu yasanın uygulanmasından sonra, Londra merkezinde duman kirliliği yaklaşık %80 azalırken, yere düşen güneş ışığı süresi de %70 dolaylarında artmıştır (Keleş, 2002: 101).

Hava kirliliğine yol açan birçok etmen bulunmaktadır. Bunların en önemlileri sanayileşme, kentleşme ve otomobillerin yol açtığı kirlenmedir. Örnek vermek açısından, atmosfer salınan karbon monoksitin %70'inin ve azot oksitlerin %60'ının ve bunun yanı sıra büyük miktarda hidrokarbonların sebebi motorlu taşıtlardır (Atagündüz, Müezzinoğlu, 1979: 1).

Konuyu sanayi açısından irdelemek gerekirse, Türkiye'de evsel ısınma dışında, sanayiden kaynaklanan hava kirliliğinin başlıca nedenleri;

-Üretim sürecinde ortaya çıkan gazların yeterli önlemler alınmadan ve filtre edilmeden atmosfere bırakılması,

-Sanayinin yer seçiminde topografik ve meteorolojik koşullar ile kentleşmeye ilişkin özelliklerin dikkate alınmaması,

-Düşük maliyet amacıyla kirletici teknolojiye önem verilmesi,

-Tesislerde kullanılan yakıtların kirleticilik oranının yüksek olması, olarak sıralanabilir(Ertürk, 1998: 69).

Bu nedenlerin yanında hava kirliliğinin başlıca küresel etkileri iki başlık altında toplanabilir:

1. Atmosferdeki karbondioksit birikiminin artması sonucunda sera etkisi adıyla da tanımlanan dünyanın ısınmasıdır. Sera etkisinin önlenebilmesi büyük ölçüde fosil yakıtların tüketiminin azaltılmasına, enerji altyapısının yenilenebilir enerji kullanmaya uygun duruma getirilmesine bağlıdır.

2. Ozon tabakasının incelmesiyle, morötesi ışınların zararlı etkisinin duyulmasıdır. Bu başlık bir diğer çevre kirliliği türü olan ozon tabakasının kirlenmesi konusunda açıklanacağı için burada değinilmeyecektir.

1.2.1.2 Su Kirliliği

Su, tüm canlıların yaşam koşullarını belirleyen temel öğelerdendir. Dünyanın ¾'ünün sularla kaplı olduğu, tüm canlı yaşamın ağırlığının ortalama %75'inin sudan oluştuğu bilinmektedir (Keleş, 2002: 111).

Kişi başına düşen su arzı yılda 10.000 m^3'ün üzerinde olan ülkeler su zengini, 2.000 ile 1.000 m^3 arasında olan ülkeler su stresi içinde, 1.000 m^3 ten daha az su arzı olan ülkeler ise su kıtlığı içinde kabul edilirler. 1997 yılına ait verilere göre Türkiye'de kişi başına düşen su arzının yılda 1.757 m^3 olduğu, bunun 2025 yılında 1.210 $m^{3'}$e düşeceği hesaplanmıştır. Rakamlara bakıldığında Türkiye'nin su zengini ülkelerden biri olmadığı gibi, su stresi içindeki ülkelerden biri olduğu açıkça görülmektedir(Dünyanın Durumu, 2004).

Su kirliliği, su kaynaklarının kullanımını bozacak ve zarar verecek derecede suyun içerisinde organik, inorganik, radyoaktif ve biyolojik herhangi bir maddenin bulunması olarak tanımlanabilir. (Özdemir, 2001: 20 vd.). Gerek endüstriyel üretim kirlilikleri, gerekse tarımsal aktivitelerde kullanılan mücadele ilaçları çeşitli yollardan göllere ve diğer su kaynaklarına ulaşmaktadır. Büyük göllerde 1000'den fazla kimyasal madde tespit edilmiştir (Telefoncu, Zihnioğlu, 2008: 4).

Hava kirliliğinde olduğu gibi, su kirliliğinde de elimine edilebilir düzeyin üstüne çıkıldığında su kirliliğinden söz edilir. Bu düzey, suyun kendi kendini temizleyebilme (otopürasyon) sınırının aşıldığı düzeydir.

Dünyadaki tüm suların %99'undan fazlası tek bir sistem içinde birbirine bağlı olup, genel mahiyette kirlenme tehdidi altındadır (Gökdayı, 1997: 77).

Su kirliliğinin nedenlerini kaynaklara göre tarımsal faaliyetlerin neden olduğu kirlilik, sanayinin neden olduğu kirlilik ve yerleşim alanlarının neden olduğu kirlilik olmak üzere üç ana başlık altında toplamak mümkündür. Örnek vermek açısından, kâğıt, kimya, petrol ve metalürji gibi sanayilerde, imalat süreçlerinde önemli miktarda su kullanılması su kirliliğini artırmaktadır. Dünyanın içerdiği su miktarının %90'ından fazlası kirli ve içilmez niteliktedir. Geriye kalan suyun dörtte üçü buz halindedir. Dolayısıyla içme suyu giderek zor bulunan bir madde haline gelmektedir (Axis, 2000: 154 vd.).

1.2.1.3 Toprak Kirliliği

Toprak kirliliği, toprağın insan müdahalesi sonunda fiziksel, kimyasal, biyolojik ve jeolojik yapısının bozulmasıdır (Başol, 1985: 244). Tanımı daha da genişletmek gerekirse; toprakta yanlış tarım teknikleri, yanlış ve fazla gübre kullanımı, tarımsal mücadelede kullanılan ilaçlar, zehirli atıklar ve artık maddeler nedeniyle toprağın fiziksel, kimyasal, biyolojik ve jeolojik yapısındaki bozulmalardır.

Toprak kirliliğinde tarımsal mücadelede kullanılan ilaçların neden olduğu kirliliğe Çukurova örneği verilebilir. Çukurova Türkiye'nin en üretken tarım bölgelerinden birisi olmasına karşın 1950'li yıllardan beri başta pamuk olmak üzere, birçok tarım ürününden yüksek verim alınabilmesi için DDT gibi tarım ilaçları kullanıldı. DDT ilacının kullanılması hem tarım ürünlerine zarar veren canlıları öldürdü, hem de sivrisinekleri öldürdüğü için sıtma hastalığınında önüne geçilmiş oldu.Tüm bu olumlu gelişmelere karşın 1970'li yıllara gelindiğinde eskisinden daha çok DDT ilacı kullanılmaya başlamasına karşın bazı tarım zararlıları artmaya başladı. Çünkü zamanla bazı böcek türleri DDT gibi ilaçlara direnç kazandılar. Bu arada sıtma hastalığı yeniden ortaya çıktı. Tüm bu gelişmeler gösterdi ki tarımsal mücadelede yanlış kullanılan ilaçlar ileride telafisi çok zor olan problemlere neden olmaktadır (Kışlalıoğlu, Berkes, 2003: 17).

Toprak Kirliliği Kontrolü Yönetmeliğine göre (Toprak Kirliliği Kontrolü Yönetmeliği, 1.Bölüm, 4.Madde/d)[1]; Toprak kirliliği, "toprağın özellikle insan etkinlikleri sonucu oluşan çeşitli bileşikler tarafından bulaştırılmasını takiben, toprakta yaşayan canlılar ile yetişen ve yetiştirilen bitkilere veya bu bitkilerle beslenen canlılara toksik etkide bulunacak ve zarar verecek düzeyde anormal fonksiyonda bulunması, toprağa eklenen kimyasal materyalin toprağın özümseme kapasitesinin üstüne çıkması, toprağın verim kapasitesinin düşmesini" ifade eder.

[1] T.C Orman ve Su İşleri Bakanlığı tarafından resmi gazetede yayınlanan yönetmelik. 09/08/1983 tarih ve 2872 sayılı kanun.

1.2.1.4 Gürültü Kirliliği

Gürültü kirliliği; konutlar, kontrol edilmeyen eğlence yerleri, karayolu, demiryolu, havayolu trafiği, inşaat işleri ve endüstriyel faaliyetlerden kaynaklanmaktadır (Karacan, 2008: 5). Bu tanımda çalışmamızı ilgilendiren kısım endüstriyel faaliyetler sonucunda oluşan gürültü kirliliğidir. Bu doğrultuda işletmelerin kullandıkları makinelerin sebep olduğu sesler gürültü kirliliğine örnek olarak verilebilir.

Yukarıda değinilen diğer kirlilik türlerinde bahsedildiği üzere, doğanın özümseme kapasitesinin üstü kirlilik olarak adlandırılmaktadır. Gürültü kirliliğinde bu kapasite üstü Uluslararası Standart Örgütü'nce (ISO) 58 desibel olarak belirlenmiştir(Keleş, 2002: 91).

1.2.1.5 Kimyasal Kirlilik

Katı, sıvı, gaz formundaki kimyasal maddelerin hava, su ve toprak ortamının kimyasal yapısında bozulmalara neden olması, kimyasal kirlilik olarak adlandırılmaktadır. Günlük yaşamımızda vücudumuz işletmelerin ürettiği birçok kimyasal maddeye maruz kalmaktadır. Tek başlarına zararsız olan bu kimyasal maddeler, vücudumuzda bir araya geldiklerinde "kokteyl etkisi" yaratarak zararlı olmaktadırlar.

İşletmelerin ürettiği diş fırçalarından oyuncaklara, kozmetikten ilaçlara birçok ürün yüzünden insan her gün yaklaşık 75.000 yapay kimyasal maddeye maruz kalmaktadır (Trivedi, 2007).Bu açıdan bakıldığında kimyasal kirlenme diğer kirlenmelere nazaran daha tehlikelidir.

1.2.1.6 Ozon Tabakasının Kirlenmesi

Atmosferin yaklaşık 20-40 km arasında stratosferin yoğun olarak bulunduğu tabakaya ozon tabakası denilmektedir.Bu tabaka güneşten gelen zararlı morötesi (UV-B) ışınlarının dünyaya ulaşmasını önlemektedir. Modelleme yoluyla yapılan araştırmalara göre, ozon tabakasının %1 oranında azalması, dünyaya ulaşan morötesi ışınlarının (UV-B) %2 oranında artması anlamına gelmektedir. Bu durum deri kanserine yakalanma oranının tüm dünyada %4 oranında artmasına neden olmaktadır (Gökmoğol, 2007: 18) .

Ozon tabakasının incelmesi veya delinmesi; cilt kanseri, katarakt, tarımsal ürünlerin zarar görmesi, denizlerin zarar görmesi gibi birçok soruna neden olmaktadır.

1.2.1.7 Diğer Çevre Kirliliği

Yukarıda saydığımız kirlilik türleri dışında, ormanların ve meraların azalması kısaca orman kirliliği, kıyı kirliliği, trafik kirliliği, radyoaktif kirlilik, görüntü kirliliği, kültür kirliliği, ışık kirliliği gibi kirlilik türleri sayılabilir.

Yukarıda saydığımız kirlilik türlerinden, radyoaktif kirliliğe örnek vermek gerekirse;

Kışlalıoğlu'na göre, kimyasal kirlenmenin diğer kirlenmelere oranla dahatehlikeli olduğuna Nisan 1986'da yaşanan Çernobil reaktörünün parçalanması örnek verilebilir. Kontrol hatası sonucu, santralın kalbi erimiş ve reaktörü yavaşlatmakta kullanılan grafit ateş almıştır. Yangın sonucu, başta sezyum olmak

üzere birçokradyoaktif madde dışarı saçılmıştır. İlk etapta 32 kişi hayatını kaybetmiştir. Kazadan üç buçuk yıl sonra ise resmi rakamlarla ölü sayısı 250'ye, on yıl sonra da binlere ulaşmıştır. Çernobil'in insan sağlığına uzun vadeli etkileri, çocuklar arasında artan tiroit kanseri ve lösemi yoluyla izlenmektedir. Ancak, Çernobil'in tam olarak ne zarar yaptığı hiçbir zaman bilenemeyecektir. Ayrıca, kazaya uğrayan reaktör, orta boy bir nükleer santralın sadece tek bir ünitesidir. Bu kadar ufak bir reaktörün tüm bir kıtayı, sağlığı etkileyecek şekilde ışınladığı düşünülürse; dünyada mevcut olan ve her biri birkaç üniteden oluşan 380 kadar reaktörün, dünya çapında ne gibi bir çevre ve sağlık riski oluşturduğunu anlamak kolaylaşır (Kışlalıoğlu, Berkes, 2003: 65).

1.2.2 Çevre Kirliliğinin Nedenleri

Yukarıda saydığımız ve açıklamaya çalıştığımız çevre kirliliğinin türleri birtakım etmenler ve bunların bileşiminden ortaya çıkmaktadır. Çevre kirliliği bir sürecin sonucu olarak meydana gelmektedir. Önemli olan bu sürecin başında çevre doğal halini korurken gerekli önlemlerin alınmasıdır. Gerekli önlemlerin alınmasının ön koşulunu da çevre kirliliğine neden olan etmenlerin bilinmesi oluşturmaktadır.

Çevre kirliliğine neden olan birçok faktör vardır. Bu faktörlerin hepsini açıklamak hem mümkün olmadığı hem de konu ekseninden çıkacağı için burada çevre kirliliğine neden olan birçok faktörden yalnızca dört ana grubuna değinilecektir. Bunlar sırasıyla;

1. Nüfus artışı,
2. Kentleşme,

3. Sanayileşme,
4. Diğer nedenlerdir(Aktan, 1984: 163).

Nüfus artışı, belirli bir belde, şehir veya ülke gibi yerleşim yerlerindeki insan sayısının artmasıdır. Bir başka ifadeyle, doğum sayısının ölüm sayısını geçmesidir. Yapılan araştırmalar dünya nüfusunun sürekli artan bir şekilde yükseldiğini göstermektedir.

Dünya nüfusu 1950 yılında 2,5 milyardan 2010 yılında 6,1 milyara ulaşacaktır. 2050 yılında 9-11 milyar olacağı tahmin edilmektedir. Ülkemizde ise 1927 yılında 13 milyon olan nüfus, 2010 yılında yaklaşık 73 milyon olacaktır (Haftacı, Soylu, 2008: 105).Keleş'e göre, bugünkü gelişmeler doğrultusunda dünya nüfusu 42 yılda bir katına ulaşmakta, bu süre gelişmiş ülkeler için 148 yıla çıkarken, azgelişmiş ülkelerde 34 yılda gerçekleşmektedir (Keleş, 2002: 48 vd.).

Nüfus artışının çevresel kirliliğe neden olan faktörler arasında gösterilmesinin nedeni, artan nüfusun daha fazla kaynak tüketmesi ve zaten kıt olan kaynakların daha fazla ve özellikle üretken olmayan nüfus tarafından kullanılmasıdır.

Artan nüfus beraberinde tüketimi artırmakta, bu ise üretim çabalarını ve sanayileşmeyi tetiklemektedir. Bunun sonucu olarak verimli araziler sanayi alanı olarak kullanılarak yok edilmektedir. Sınırsız ve ücretsiz olarak kabul edilen doğa, sanayileşme ile sınırlı bir sermayeye dönüşmüştür (Görmez, 1991: 3 vd.). Burada nüfus ile sanayinin bağlantısından anlaşılmaktadır ki, çevre kirliliğine neden olan etmenler birbirini tetiklemektedirler.

Sonuç olarak artan nüfus doğal çevreye daha fazla müdahale demektir ve daha fazla müdahale de doğal kaynakların daha da fazla kullanılması demektir (Kırlıoğlu, Can, 1998: 11).

Kentleşme kavramının ifade ettiği iki farklı anlam vardır. İlki, kent sayısındaki artıştır. İkincisi ise, kentin nüfusundaki artıştır. Her iki şekilde de kentleşme, nüfusun belli yerlerde kümelenmesini ifade etmektedir. Ancak kentleşme sadece kırsal kesimden kentsel kesime yönelik bir hareket değildir. Bu bağlamda kentleşmeyi, "sanayileşmeye ve ekonomik gelişmeye koşut olarak kent sayısının artması ve bugünkü kentlerin büyümesi sonucunu doğuran; toplum yapısında artan oranda örgütleşme, işbölümü ve uzmanlaşma yaratan, insan davranış ve ilişkilerinde kentlere özgü değişikliklere yol açan nüfus birikim süreci" olarak tanımlamak mümkündür (Keleş, 2002: 39 vd.).

Önceleri medeniyet ölçüsü ve gelişmişliğin sembolü olan kentleşme, endüstri ve hızla artan göçlerin sonucu günümüzde çevre kirliliğinin başlıca sorunu haline gelmiştir. Ayrıca Türkiye gibi gelişmekte olan ülkelerde yeterli şekilde altyapı ve üstyapı olmaması kent-çevre ilişkilerinin belirli bir denge üzerine oturtulmasını zorlaştıran unsurlardır.Örneğin, Türkiye'de altyapı yatırımlarının büyük bir kısmı başkent veya diğer büyük şehirlere kaydırılmaktadır. Buda nüfusun şehir merkezlerine kaymasına neden olmakta, kentleşmeyi arttırmaktadır. Berkes'in dediği gibi, "Köprüyü yolu İstanbul'a yapalım, su ve elektrik getirelim. Ondan sonra nüfus ve sanayinin, örneğin Çanakkale'ye kaymasını bekleyelim. Şehirciler ve çevrecilere göre, büyük şehir sorun yaratıyorsa, yatırımlar kırsal alana kaydırılmalı" (Kışlalıoğlu, Berkes, 2003: 26 vd.). Şunu da belirtmek gerekir ki, kentlerin

optimalbüyüklüğünü aşması çeşitli olumsuz dışsal ekonomilerin (dışsal maliyetler) ortaya çıkmasına neden olmaktadır.

Hemen belirtmelidir ki gelişmiş ülkelerde benzer sorunların olmadığını ileri sürmek yanlış olacaktır. Benzer çevresel sorunlar bu ülkelerde de mevcuttur, ancak sorunların boyutu gelişmekte olan ülkeler kadar değildir (Kaya, 2002: 36).

Nüfus artışı ve kentleşme ayrı ayrı çevreye olumsuz etki verdiği gibi birbirlerini tetikleyen iki unsurdur. Nüfus arttıkça, kentleşme artmakta; bu durum da yol, su, ulaşım vb. unsurların yapımında çevre unsurlarının göz ardı edilmesine qneden olmaktadır. Örneğin, ABD'nin otoyolları hiçbir engebeye taviz vermeden, mümkün olduğunca virajsız yapılmaktadır. Oysa İngiltere'nin otoyolları genellikle, coğrafi çevreye uygun bir şekilde kıvrılıp dolanarak gitmektedir. İskoçyalı peyzaj mimarı IanMcHarg'ın belirttiği gibi, doğaya uygun otoyol yapımında, kırsal alanların tarihi değerleri, dinlenme alanları hesaba katılmalıdır. Yüksek kaliteli tarım toprakları otomobil ilahına kurban edilmemelidir(Kışlalıoğlu, Berkes, 2003: 26).

Ayrıca kentleşmenin bir alt dalı olan çarpık ve kötü kentleşmenin maliyeti açısından bilgi vermek gerekirse, 17 Ağustos 1999 depreminde Kocaeli'de 832, Yalova'da 802, Sakarya'da 86 işyeri ve sanayi tesisinin zarar gördüğü resmi raporlarla belgelenmiş, bunların toplam kaybının 5 milyar dolar olduğu, sadece TÜPRAŞ'ın zararının 115 milyon dolar olduğu tespit edilmiştir (Ertuğ, 2001: 227).

Sanayileşme, iktisadi faaliyetler içinde sanayi kesiminin payının tarım sektörüne göre artması ve üretimde makineleşmenin yaygınlaşmasıdır.

Sanayi devrimiyle başlayan sanayileşme sürecinde ülkeler doğal kaynakları hiç tükenmeyecekmiş gibi kullanmakta ve bunun sonucu doğal çevre

bozulmaktadır(Görmez, 1991, 15 vd.).Çevresel kirliliğin bir diğer nedeni olan kentleşme ile sanayileşme arasında organik bir bağın varlığından söz etmek mümkündür. Çünkü sanayileşme kentleşmeye, kentleşme aşırı yığılmaya ve aşırı yığılma optimalliğin bozulmasına ve bu bozulma da çevre sorunlarına neden olmaktadır.

Kentleşme konusunda bahsedilen dışsal maliyetler, sanayileşmede de en önemli maliyetler arasındadır. Sanayinin neden olduğu çevre kirliliği, dışsal maliyetlerin en önemlisidir.

Diğer nedenler, başlığı altında sel, çığ, deprem, volkanik patlamalar, yıldırım düşmeleri, meteor taşlarının yeryüzüne çarpması, yerkürenin sıcaklığındaki artış nedeniyle kutuplardaki buz dağlarının erimeye başlaması gibi unsurlar sayılabilir. Hatta sadece son yüzyılda üç büyük volkanik patlamanın ürettiği kirlilik insanlığın tüm tarihi boyunca ürettiğinden fazladır (Keith,Blomstrom, 1971: 338).

1.2.3 Çevre Sorunlarını Önleme Yöntemleri

Çevre kirliliğinin sürekli artması ve mevcut yöntemlerin çevre kirliliğini önlemede yetersiz kalması, bu konuyla ilgilenen herkesi yeni yaklaşım ve önleme yöntemleri aramaya itmiştir. Günümüzde uygulanan, henüz üzerinde fikir birliğine varılmamış olan, bir kısmı yasaya dayanan diğer ifadeyle zorlayıcı, bir kısmı teşvik edici, diğer ifadeyle özendirici yaklaşım ve yöntemler mevcuttur. Çevre sorunlarını bir başka deyişle çevre kirliliğini önlemede kullanılan yöntemler beş bölümde sınıflandırılabilir (Yağlı, 2006: 21);

- Sürdürülebilir Kalkınma
- Eko Kalkınma (Ekolojik Kalkınma)
- Fayda-Maliyet Analizi
- Çevresel Etki Değerlendirmesi
- Yasal Düzenlemeler ve Standartlar

Çevre kirliliğini önlemede kullanılan bu yöntemlerin ana amacı kısaca dünyanın geleceğini korumak ve kurtarmaktır. Burada dikkat edilmesi gereken nokta şu ki, çevreyi koruma ve önleme konusunda yapılan uyarılar ve açıklanan yöntemler abartılmış çevreci korkutma taktikleri olarak algılanmamalıdır. Başlıklarını aktardığımız yöntemler aşağıda kısaca incelenecektir.

1.2.3.1 Sürdürülebilir Kalkınma

Sürdürülebilir kalkınma, doğal sermayeyi tüketmeyen, gelecek kuşaklarında kendi gereksinimlerini karşılayabilme olanaklarını ellerinden almayan, ekonomi ile ekosistem arasındaki dengeyi koruyan, ekolojik açıdan sürdürülebilir nitelikte olan bir ekonomik kalkınmadır (Kışlalıoğlu, Berkes, 2003: 329). Kısaca sürdürülebilir kalkınma, doğal dengeyi koruyarak kalkınma stratejisidir. Bir başka ifadeyle, doğayı tüketmeden kullanmaktır.

Uzun dönemde çevreyi dikkate alan tek kalkınma modeli olan bu model, literatürde "Çevre Korumalı Kalkınma Modeli" olarak da adlandırılmaktadır. Bu model özetle, hem bugünün insanlarının istek ve ihtiyaçlarını karşılayacak hem de

gelecekteki insanların istek ve ihtiyaçlarını garanti altına alacak ekonomi ile ekoloji arasında bir denge kurmayı hedeflemektedir. Sürdürülebilir kalkınma kavramı 1987 yılında Dünya Çevre ve Kalkınma Komisyonu tarafından yayınlanan ve kısaca "Ortak Geleceğimiz"(TheBrundtlandReport) isimli raporda "*gelecek kuşakların ihtiyaçlarını karşılamalarına zarar vermeyecek şekilde bugünün ihtiyaçlarını karşılamak*" şeklinde tanımlanmıştır (TheBruntland Report).Raporda, sürdürülebilirlikle anlatılmak istenen, doğal sermaye stokunda bir azalma olmadan gelecek nesillerinde bugünkü nesiller gibi aynı refah düzeyine sahip olmasıdır.

Sürdürülebilir kalkınma üç temel üzerine kuruludur. Bunlardan ilki; mevcut büyümenin sürdürülemezliğidir. İkincisi; bugünün ihtiyaçlarını karşılayarak, tüm insanların asgari bir refah seviyesine kavuşturulması ve yoksulluğun yok edilmesidir. Üçüncüsü ise; gelecek kuşakların da yaşam ve refahını güvence altına almaya çalışmak ve bu çalışmalar sırasında çevre üzerindeki baskıyı, uygarlığı tehdit etmeyecek bir seviyede tutmaktır (Başkaya, 1994: 32 vd.).

Sürdürülebilir kalkınma modeli, adından da anlaşılacağı gibi oldukça uzun dönemli bir bakış açısı getirmek suretiyle, küresel ekonomide, gerek bugünün insanlarının ihtiyaçlarına cevap verebilecek, gerekse gelecekte insanların ihtiyaçlarını da garantiye alacak bir denge oluşturmayı amaçlamaktadır (Sönmez, 2004: 476). Ekonomi ile çevre arasında bir entegrasyon gözeten sürdürülebilir kalkınma modelinin başarısı diğer bir takım sürdürülebilirliklere bağlıdır ki bunlar şu şekilde sıralanabilir:

- Ekolojik Sürdürülebilirlik
- Ekonomik Sürdürülebilirlik
- Sosyal Sürdürülebilirlik

Ekolojik sürdürülebilirlik, ekolojik dengenin korunması anlamına gelmekte olup, çevresel sürdürülebilirlik olarak da tanımlanmaktadır. Bir anlamda doğal kaynakların sürdürülebilirliliğinin sağlanmasıdır.

Çevresel sürdürülebilirliğin temelinde tüketmeden kullanım fikri vardır. Ekologlara göre tüketmeden kullanımın temel kuralı, herhangi bir canlı doğal kaynaktan elde edilebilecek yıllık verimin, o doğal kaynağın yıllık artış oranını geçmemesidir (Nemli, 1999: 27).

Ekonomik sürdürülebilirlik, gelir dağılımının adaletli olması dolayısıyla fakirlik oranının azalması anlamını taşımaktadır. Çünkü sürdürülebilir kalkınma modeli yalnızca sağlıklı ekonomilerde başarıya ulaşabilir. Sağlıklı ekonomiye sahip olmak, çevreden ekonomiye akan girdilerin öneminin algılanması ve bu girdilerden maksimum faydanın sağlanması sayesinde olur (Buzzeli, 1989: 23).

Ekonomik sürdürülebilirliğe bir anlamda, finansal sürdürülebilirliğin sağlanması denebilir.

Sosyal sürdürülebilirlik, oturmuş bir sosyal sistemi, kültürel değerleri ve o toplumdaki kültürel kurumların sağlıklı bir biçimde işlemekte olduklarını ifade eder. Bir başka deyişle, beşeri sermaye faktöründe sürdürülebilirliliğin sağlanmasıdır.

1.2.3.2 Eko Kalkınma (Ekolojik Kalkınma)

Eko kalkınma, ekolojik yönden kalkınma stratejisi anlamına gelmekte; yerel ve bölgesel kalkınmanın çevrenin potansiyeli ile uyumlu olması, doğal kaynakların uygun ve rasyonel kullanımına özen gösterilmesi ve uygulanacak organizasyon formlarında ve teknolojik yeniliklerde doğal eko sistemlerin ve sosyokültürel yapının bozulmamasına dikkat edilmesi şeklinde tanımlanabilmektedir(Bircan, 2003: 8).

Eko kalkınma modeli ile sürdürülebilir kalkınma modeli birbirine benzerlik göstermektedir. Ancak, eko kalkınma kavramının özünde, teknolojinin etkinliğine bağlı olarak, doğal kaynakların etkin ve rasyonel kullanılması ilkesi yatmaktadır (Eronat, 1991: 18). Kısacası eko kalkınma modelinde ekoloji ile teknoloji kavramları üzerinde ağırlıklı olarak durulduğu görülmektedir.

1.2.3.3 Fayda-Maliyet Analizi

Fayda maliyet analizi yöntemi özellikle gelişmiş ülkelerin yatırım kararlarını, çevre koruma kararları ile uyumlaştırarak karar vermede uyguladıkları en önemli yöntemlerden birisidir. Gelişmiş ülkelerde çevre koruma karar ve kriterlerinin oluşturulmasında kullandıkları araçların başında fayda maliyet analizi gelmektedir (Kırlıoğlu, Can, 1998: 18).

Bu analiz yöntemi, yatırımdan elde edilecek fayda ile katlanılacak maliyetin oranlaması ile hesaplanmaktadır. Paranın zaman değerinin etkisini ortadan kaldırmak için, yatırımın ekonomik ömrü boyunca sağlayacağı nakit girişleri belli bir iskonto oranı üzerinden hesaplanır ve nakit girişlerinin kısacası faydanın şimdiki değeri bulunur. Aynı şekilde nakit çıkışlarıda belli bir iskonto oranı üzerinden hesaplanarak

maliyetin şimdiki değeri bulunur. Daha sonra Fayda /Maliyet oranı hesaplanır. Oranın büyük olması yatırımın seçiciliğini arttırır. Nitekim yatırım yapacak işletme bu oranı maksimum kılmayı amaçlar. Bu oran sayesinde hem çevre korunmuş olacak hem de en düşük çevresel maliyet ile en yüksek faydayı veren yatırım veya proje seçilmiş olacaktır.

Bu orana çevreyi de dahil ettiğimizde, fayda-maliyet analizinin çevresel sorunlara çözüm olarak kullanılması için yapılacak yatırımda çevresel etkilerin veri olarak kullanılması gerekir. Bir başka ifadeyle, yatırımın sağlayacağı normal nakit girişlerine, yatırımın çevreye vereceği olumlu etki toplanarak pay hesaplanmalı, daha sonra yatırımın gerektirdiği nakit çıkışları ile çevreye verilen olumsuz etkilerin gerektireceği nakit çıkışları toplanarak payda hesaplanacak ve daha sonra payın paydaya oranı fayda maliyet oranı olacaktır (Uysal, Ofluoğlu, 1997: 147).

Bu analizin sayısal verilere dayanma zorunluluğu olması, çevre için kullanılmasını zorlaştırmaktadır. Çünkü yukarıdaki açıklamalardan anlaşılacağı üzere, çevreye verilecek olumlu ve olumsuz etkinin sayısal olarak ifade edilmesi gerçekten çok güçtür. Bu bakımdan bu analizin çevresel sorunları önlemeye yönelik olarak kullanılması teorik olarak uygulanabilir görünse de, pratikte oldukça zordur.

1.2.3.4 Çevresel Etki Değerlendirmesi

Çevresel etki değerlendirmesi tekniği, çevreyi doğrudan veya dolaylı olarak olumlu veya olumsuz yönde etkileyen bir faaliyetin; bu etkilerinin, bu faaliyetle ilgili yatırıma başlamadan önce henüz karar verilme aşamasında iken irdelenmesi ve bu

faaliyetin yapabileceği olumsuz etkinin en aza indirilmesi için alternatif çözümlerin belirlenmesinde kullanılan bir yöntem olarak tanımlanmaktadır (M.P.M, 1992: 10).

Çevre etkilerinin değerlendirilmesi olarak da adlandırılan bu yöntemde çevresel sorunların önlenebilmesi için yatırım kararı verilmeden önce, yatırımın çevreye getirebileceği muhtemel etkiler için bir rapor hazırlanmaktadır. Bu rapora "Çevresel Etki Değerlendirme Raporu" veya kısaca ÇED Raporu denilmektedir.

ÇED raporu ilk kez ABD'de uygulanmış, 1970 yılında yürürlüğe giren ulusal çevre politikası kanunu ile federal projeler için zorunlu hale getirilmiştir. Türkiye'de 1993 yılında ÇED Yönetmeliği çıkartılmıştır[2].Yönetmelik kapsamına giren bir yatırım için işletmeler DPT'den ÇED raporu veya ÇED Ön Araştırma Raporu almaları zorunlu hale getirilmiştir.

ÇED'in amacı, "Gerçekleştirmeyi planladıkları faaliyetleri sonucu çevre sorunlarına yol açabilecek kamu veya özel sektöre ait kurum, kuruluş ve işletmelerin yatırım kararlarının çevre üzerinde yapabilecekleri tüm etkilerin belirlenerek değerlendirilmesi, tespit edilen olumsuz etkilerin önlenmesi, çevreye zarar vermeyecek ölçüde en aza indirilmesi ve seçeneklerin değerlendirilmesi amacıyla gerçekleştirilecek Çevresel Etki Değerlendirilmesi sürecinde uyulacak yönetsel ve teknik esasların düzenlenmesidir"(ÇED Yönetmeliği, Madde 1).

Bu yaklaşım, yatırım yapmadan önce çevreye verilecek olumlu veya olumsuz yönlerin dikkate alınmasını öngören yanıyla fayda maliyet analizine benzemektedir. Fakat fayda maliyet analizinde her veriyi sayısal olarak ifade etme zorunluluğu vardır. ÇED yönteminde tüm verilerin rakamla ifade edilme zorunluluğu

[2] ÇED Yönetmeliği, T.C. Resmi Gazete, 07.02.1993 / 21489

olmadığından, fayda maliyet analizine göre pratikte daha uygulanabilir bir yöntem olarak ortaya çıkmaktadır.

1.2.3.5 Yasal Düzenlemeler ve Standartlar

1970'li yıllarda sanayileşmiş ülkelerin karşı karşıya geldikleri çevresel kirlilik onların bu soruna karşı gerekli önlemler almasını, yeni yöntemler geliştirmesini, yasal düzenlemeler ve standartlaroluşturmasını gerekli kılmıştır (Yağlı, 2006: 21). Bu bakımdan sanayileşmiş ülkeler çevre kirliliğinin önlenebilmesiiçin yasal düzenlemeler yapmak zorunda kalmışlardır. Yapılan bu yasal düzenlemeler "Çevre Hukuku" nun doğmasına neden olmuştur.

Çevresel kirlilik bütün canlıları olumsuz yönde etkileyen bir durumdur. İşletmelerin yaptığı iktisadi faaliyetlerin piyasa dışı tüm etkileri "dışsallık" kavramıyla somutlaştırılmaktadır.İşletmelerin doğal çevreyle ilişkisi sonucu kaçınılmaz olarak dışsallıklar meydana gelmektedir. Dışsallıklar sadece olumsuz değildir; olumlu özellikte olanları da vardır. Ancak önemli olan olumsuz dışsallıkların nasıl içselleştirileceğidir (Karpuzcu, 1991: 168). Ekonomik açıdan çevre kirliliğiolumsuz dışsallık olarak nitelenebilir.

Daha geniş bir ifadeyle dışsallık, üretici yada tüketici davranışlarının bütün sonuçlarına katlanmadıkları ve üretime veya tüketime karar verilirken başkaları üzerindeki etkileri dikkate almadıkları zaman ortaya çıkan bir olgudur (Erken, Uyar, 1991: 114).

Hükümetler yukarıda açıklamaya çalıştığımız olumsuz dışsallıkları önlemek amacıyla dolaylı ve dolaysız kontrol araçları kullanarak çevre kirliliğinin önüne geçmeye çalışmaktadırlar. Gerek dolaysız kontrol araçları gerekse dolaylı kontroller 1972 yılında Stockholm Konferansı'nda kabul edilen "Kirleten Öder" prensibinin uygulamaya konulmasıyla ortaya çıkarılmış çevresel denetim araçlarıdır.

Dolaylı kontroller, Pigonyanvergi[3], dolaylı çevre vergisi alt başlıkları altında vergiler, çevreyi kullananın kendi kirletici unsurlarını zararsız hale getirerek çevreyi kirletmemeye çalıştığı ödeme sistemi, kirliliğini ortadan kaldırmaya çalışan kirleticinin bu yükünü hafifletmek amacıyla arıtma maliyetlerinin tamamının veya bir kısmının karşılanmasını öngören mali yardım sistemi dolaylı kontrollere örnek olarak verilebilir.

Dolaysız kontroller, çevre kirliliğini oluşturan bazı maddelerin üretimde ve tüketimde kullanılmalarının kamu yönetimlerince yasaklanmasıdır. Bu yasaklamalarda genellikle standartlar ile olmaktadır.

Dünyanın birçok ülkesinde olduğu gibi Türkiye'de de standart belirleyerek kirliliği kontrol altına almaya çalışan dolaysız kontrol araçları kullanılmaktadır. 2872 sayılı Çevre Kanunu kapsamında çıkarılan yönetmelikler, kararname ve tebliğler bu kontrollere örnek verilebilir.

[3] Çevre zararı meydana getiren emisyon ve atıkların birimi baz alınarak uygulanan özel oranlı bir vergidir.

1.3 İşletme – Çevre İlişkisi

Bir canlı organizma gibi değerlendirilebilen işletme, dinamik ve denge halini koruyabilen, çevresinden etkilenen ve çevresini etkileyen açık bir sistemdir (Rodoplu, Akdemir, 2001: 33).

2000'li yılların başlangıcında, işletme yöneticileri, çevreden elde edilen doğal kaynakları verimli kullanmayı fazla önemsemeyen, üretim sonucu ortaya çıkan katı atıkları, kirli suları, emisyonları hiçbir filtreleme işleminden geçirmeden çevreye bırakan bir anlayıştan, doğal kaynaklar açısından dünyanın sınırlarına yaklaşıldığını fark eden, atıkları geri dönüştürmek veya yeniden kullanmak konusunda hassas davranan, üretimde çevre dostu temiz teknolojiler kullanan ve çevre korumayı sadece yasalar gerektirdiği için değil, bir felsefe olarak benimseyen bir anlayışa doğru geçmektedirler (Nemli, 1999: 21). Meselenin özüne bakıldığında çevre sorunlarında, doğal nedenler ayrı tutulduğunda asıl nedenin işletmeler olduğu rahatlıkla söylenebilir. Bu durumda çevresel sorunların önlenmesi, işletmelerin çevreye olan hassasiyetinden geçmektedir.

Çevre sorunlarının işletmeler düzeyinde özellikle 1990'lı yıllara kadar ihmal edilmesinin en önemli sebeplerinden birisi, işletme literatüründe "çevre" kavramı kapsamının eksik biçimde belirlenmesiyle ilgilidir (Shrivastava, 1993: 31). İşletme çevresi, ekonomik, sosyal, politik ve teknolojik faktörlerin şirket performansını belirlediği bir çevre olarak ele alınmakta, "doğa"nın bütün insan ve işletme faaliyetlerinin "çevre"sini oluşturduğu göz ardı edilmektedir. Başka bir deyişle, işletmeler açısından çevre; müşteriler, rakipler, çalışanlar, hükümet, tedarikçiler vb.

unsurlardan oluşmakta ve ekolojik çevreyi, yani havayı, suyu ve toprağı içermemektedir (Steadmen ve diğerleri, 1995: 78).

Çevre koşullarındaki hızlı bozulma ve dünyanın özümseme sınırlarına yaklaşıldığı endişesi, işletme yöneticilerinin ekolojik çevreye bakış açılarını bir an önce değiştirmelerini ve işletme faaliyetleriyle ilgili kararlar alırken ekolojik çevreyi önemli bir faktör olarak değerlendirmelerini gerektirmektedir.

1.4 Çevre ve Muhasebe İlişkisi: Çevre Muhasebesi

Önceki konularda işletme, çevre, çevre kirliliği, işletme-çevre ilişkisi gibi kavramlar üzerinde durulmuştur. Bu bölümün geri kalan konularında ise işletme ile çevre arasındaki ilişkiden kaynaklanan maliyetlerin, doğal çevreden kullanılan kaynakların, muhasebe ile olan ilişkisine değinilecektir. Bu ilişkiden kasıt, ortaya çıkan verilerin sayısal hale dönüştürülüp muhasebeleştirilmesi, kısaca çevre muhasebesi kapsamında değerlendirilmesidir. Muhasebeleştirilen verilerin hangi yöntem kullanılarak raporlanması gerektiğiikinci bölüm kapsamında incelenecektir.

1.5Çevre Muhasebesinin Tarihçesi

Ekonomik, sosyal, teknolojik gelişmelerin sonucunda çevre kirliliği kavramı ortaya çıkmış, kamuoyundaki gündem sıralamasında üst seviyelerde yer almaya başlamıştır. Bu gelişmeler sosyal sorumluluk ilkesi gereği muhasebenin de çevre konularının içine yerleşmesine neden olmuş, muhasebe ile çevre arasındaki etkileşim sonucunda da çevre muhasebesi kavramı ortaya çıkmıştır. Çevre kirliliğinin artması

ve çevre koşullarının değişmesi karşısında çevre muhasebesi de ülkelerin gündemine oturan bir kavram olmuştur.

Çevre muhasebesine ilişkin ilk yaklaşım 1960'lı yıllarda bir grup muhasebeci ve ekonomist tarafından çevresel model ve tekniklerin geliştirilmesiyle başlamıştır. Ancak o zaman geliştirilen bu model ve teknikler özellikle sosyal muhasebe için önerilmiştir (Güvemli, Gökdeniz, 1996: 22).

Çevresel konuları bir muhasebe sistemi içerisine yerleştirme çabaları iki çalışma ile yakın bir geçmişe sahiptir. Bu çalışmalardan ilki 1972 tarihinde Nordhaus ve Tobin'in yaptığı çalışmalardır. İkincisi ise, Norveç hükümetinin 1974'de başlattığı doğal kaynak muhasebesi modeli çalışmasıdır (Pearce ve diğerleri,1993: 88).

Nordhaus ve Tobin, çevresel düşünceleri bugün var olan ulusal hesaplara dökmeye çalışmışlardır. Norveç yaklaşımında ise, doğal ve çevresel kaynakları farklı bir fiziksel muhasebe çerçevesi içinde geliştirmeye yönelik olarak ortaya koydukları "doğal kaynaklar muhasebesi" modelidir. Norveç'teki çalışmaların amacı gerçek gelirin daha iyi bir ölçüsünü bulmak ve GSYH'da ayarlamalar yapmak olmayıp, hükümete ekonomik ve siyasal olarak en önemli kaynakları yönetirken daha iyi karar vermesinde yardımcı olmaktır.

1.6Çevre Muhasebesinin Tanımı

Çevre muhasebesinin temel felsefesi, doğal çevrenin önemini çok çarpıcı şekilde ifade eden, Kuzey Amerika Yerlilerinin "Bu dünya bize atalarımızdan miras

kalmadı, biz onu çocuklarımızdan ödünç aldık" atasözü ve benzeri görüşlere dayanmaktadır (Özkol, 1998: 18).

Literatürde muhasebenin yeşillenmesi anlamına gelen yeşil muhasebe (greenaccounting), ekolojik muhasebe olarak da adlandırılan çevre muhasebesiya da bir diğer adıyla doğal kaynaklar muhasebesi[4] (environmentalaccounting) hakkında, özde aynı olmasına rağmen birçok farklı tanım yapılmıştır. Bunlara göre örneğin çevre muhasebesi;

- Çevre ile ilgili mali nitelikli olayların muhasebeleştirilmesi ve mali tablolarda gösterilmesidir (Aslan, 1995: 22).
- Mali nitelikteki çevresel işlemlerin ve olayların para ile ifade edilmiş şekilde kaydedilmesi, sınıflandırılması, özetlenerek rapor edilmesi ve sonuçlarının yorumlanmasıdır (Kırlıoğlu, Can,1998: 56).Yapılan bu tanımlar çevre muhasebesinin kayıt düzenine en yakın açıklamalarıdır. Bu iki tanımda niceliksel bilgilere dayanılarak çevreyle ilgili mali nitelikteki olaylara ve işlemlere ilişkin açıklama yapılmış, niteliksel bilgiler göz ardı edilmiştir. Fakat "Tam Açıklama Kavramı" gereği işletmenin çevreyle olan ilişkilerinden kaynaklanan, mali nitelikte olmayan bilgilere de çevre muhasebesi kapsamında yer verilmelidir.

Güvemli ve Gökdeniz'e göre, çevre muhasebesi, uygulanmakta olan muhasebe sistemlerinde özellikle maliyet ve kâr analizlerinde çevre faktörlerinin

[4] Doğal kaynaklar muhasebesi ile çevre muhasebesi literatürde farklı anlamlar yüklenen benzer iki kavramdır. Doğal kaynaklar muhasebesi makro bazda ele alınan ve kayıt düzeninden oldukça uzak şekilde tanımlanan muhasebedir. Fakat çevre muhasebesi son yıllarda kayıt düzenine yakınlaşma eğilimi içinde olan bir muhasebe dalıdır. Bu anlamda doğal kaynaklar muhasebesi, çevre muhasebesinin bir üst dalıdır ve çevre muhasebesinin makro açıdan ele alınmış halidir. Bu noktadan hareketle, doğal kaynaklar muhasebesi milli gelirin doğru hesaplanmasıyla ilgilenirken, çevre muhasebesi daha çok mikro bazda işletmeleri ele almaktadır.

planlanıp, uygulanmasıdır (Güvemli, Gökdeniz, 1996: 24).DİE çevre muhasebesini, ekonomi ve çevre arasındaki etkileşimi açıklamak amacıyla çevrenin durumu ve gelişimi hakkında makro seviyede bilgi üretmek şeklinde tanımlamıştır (DİE, Su İstatistikleri ve Doğal Kaynaklar Muhasebesi, 1994: 3).

Gray'e göre çevre muhasebesi, geleneksel muhasebe uygulamalarının olumsuz çevresel etkilerinin tespit edilmesi ve azaltılması, çevresel maliyet ve kârların ayrıca tanımlanması, çevresel etkilerin giderilmesi konusunda çalışmaların belirlenmesi, çevreyle ilgili iyi niyetli yönetim kararlarının teşviki için bilgi ve kontrol sistemi ile mali ve mali olmayan muhasebe sistemlerin planlanması, iç ve dış amaçların değerlenmesi, raporlanması ve performans ölçümüne ilişkin yeni modellerin geliştirilmesi, geleneksel mali kriterlerle çevresel kriterlerin çeliştiği alanların tanımlanması, incelenmesi ve düzeltme yollarının aranması vb. konuları kapsayan muhasebe sürecidir (Gray ve diğerleri, 1993: 13).

1.7 Çevre Muhasebesinin Amaçları

Muhasebenin en genel amacı bilgi üretmek ise çevre muhasebesinin de en genel amacı bilgi üretmektir. Çevre muhasebesi ürettiği bilgilerle, ekonomi ile çevre arasındaki etkileşimi açıklamaya çalışmayı amaçlamaktadır (Pearce ve diğerleri, 1993: 87). Çevre muhasebesinin genel amaçları şu şekilde sıralanabilir:

- Geleneksel muhasebe uygulamalarının olumsuz etkilerini ortadan kaldırmak için araştırma yapmak,

- Geleneksel muhasebe sistemi içinde, çevresel maliyet ve gelirleri ayrı ayrı tanımlamak,
- İşletmelerin hem iç hem de dış çıkar grupları için yeni performans ölçüm raporları, formları geliştirmek,
- Yönetim kararlarında daha fazla çevresel yararlılık elde edebilmek için yeni finansal ve finansal olmayan muhasebe, bilgi ve kontrol sistemi oluşturmak (Yağlı, 2006: 22),
- Çevresel sorunların etkisine ilişkin sosyal anlayışı işletmenin finansal yapısına ve yıllık hesaplarına yansıtmak,
- Çevresel faaliyetleri denetim programlarına eklemek,
- Çevresel raporlamanın ve çevre muhasebesi sisteminin geliştirilmesine katkı sağlayacak teori ve uygulamalara ağırlık vermek,
- Çevresel beyan ve raporların denetlenmesine/incelenmesine katkı sağlamak,
- Çevresel karar verme, yönetim sistemlerini değerleme gibi denetimle ilgili diğer hizmetlere katkı sağlamak (Pearce ve diğerleri, 1993: 87).

Çevre muhasebesinin genel amacı kısaca; ”Toplumun çevresel sorunlarının çözümünde veya azaltılmasında, muhasebe mesleğinin üzerine düşen sorumluluğu yerine getirmesi” şeklinde ifade edilebilir (Kasapoğlu, 2003: 65).

Çevre muhasebesinin hem makro hem mikro düzeyde uygulanması mümkündür. Çevre muhasebesinin diğer bilim dallarında olduğu gibi hem mikro hem de makro bazda incelenmesinin sebebi, ünlü bilim adamı Pascal’ın dediği gibi,

"Bütün olmaksızın parçaları tanımak, özellikle parçaları bilmeden de bütünü kavramak olanaksızdır" düşüncesine dayanmaktadır.

Çevre muhasebesi, mikro anlamda belediyelere, işletmelere uygulanabileceği gibi, makro anlamda milli gelir hesaplamalarında da uygulanabilir. Bu bağlamda,çevre muhasebesinin amaçları makro ekonomik (milli düzeyde) ve mikro ekonomik(işletme düzeyinde) açıdan olmak üzere iki kısımda incelenebilir:

1.7.1 Makro Ekonomik Açıdan (Milli Düzeyde) Çevre Muhasebesinin Amaçları

Makro ekonomik açıdan çevre muhasebesinin amacı, çevresel kaynakların parasal değerlerini belirleyerek onları milli gelir hesaplarında göstermek ve böylece ekonomik verilerle çevresel verileri aynı çatı altında toplamaktır (Kırlıoğlu, Can, 1998: 56). Çevre muhasebesinin makro ekonomik amaçları şu şekilde sıralanabilir:

- ***Sürdürülebilir Kalkınma***. Sürdürülebilir kalkınma amacına hizmet edecek şekilde ekonomi ile çevre arasındaki dengeyi sağlamak çevre muhasebesinin makro ekonomik amaçlarından birisidir. Bu amaçtan kasıt, ülkenin sahip olduğu doğal kaynak stoğu ve bunların kullanım miktarlarının belirlenmesi,üretiminde sektörelbazda doğal kaynak kullanımı, doğal kaynakların verimliliğinin ve yenilenebilirliliğinin tespit edilmesidir.

- ***Mevcut Milli Gelir Hesaplamalarının Yetersiz Kalması***. Mevcut milli gelir hesaplamalarında doğal ve çevresel kaynaklar göz ardı edilmekte, bu durum da milli muhasebe sisteminin önemli açıklarından birini teşkil etmektedir. Çevresel kaynakların zarar görmesinden veya kaybolmasından kaynaklanan

zararlar ve bu kaynakların üretimde kullanılmasıyla elde edilen faydalar milli gelir düzeyinde hesaba katılmamaktadır. Bu misyonu çevre muhasebesi yüklenmekte, doğal ve çevresel kaynakların değerini yeterli biçimde kapsayan milli gelir muhasebesi teknik ve standartlarının gelişmesine yardımcı olmaktadır(Kırlıoğlu, Can, 1998: 61).

1.7.2 Mikro Ekonomik Açıdan (İşletme Düzeyinde) Çevre Muhasebesinin Amaçları

Mikro ekonomik açıdan yani işletme düzeyinde çevre muhasebesinin temel amacı, çevresel konulara mali nitelik kazandırarak onları mali tablolarda gösterme ve böylelikle çevrenin muhasebe sistemi içine yerleştirilmesini sağlamaktır (Pearce ve diğerleri, 1993: 87). İşletme düzeyinde çevre muhasebesinin amaçları şu şekilde sıralanabilir (Kaya, 2002: 46);

- ***Bilgi Üretmek.*** Çevre muhasebesi de diğer muhasebe dallarında olduğu gibi bilgi üretmek amacıyla uygulanmaktadır. Fakat çevre muhasebesinde üretilen bilgiler mali niteliği olmayan bilgilerdir. Bu bağlamda işletme düzeyinde amaç, mali niteliği olmayan ve fiziksel birimler kullanılarak ölçülmesi zor olan bu verilerin çeşitli muhasebe teknikleri kullanılarak, mali niteliğe dönüştürülmesidir.

- ***Kaynak Envanteri Çıkarmak.***Muhasebede sık kullanılan yöntemlerden biriside stoklara, yarı mamullere, hammaddelere ve tüm gereçlere yönelik envanter çıkarmaktır. Burada amaç, envanterde stoklara yönelik yapılan işlemlerin, çevresel kaynaklara da yapılmasıdır. Buna göre bir işletmenin

dönem başından sonuna kadar tükettiği doğal ve çevresel kaynakların envanterini çıkararak gerekli bilgileri yönetime sunmak çevre muhasebesinin işletme düzeyinde bir başka amacıdır.

- ***Mamul Maliyetlerinin Doğru Olarak Hesaplanmasını Sağlamak***.İşletmeler maliyet muhasebesi kapsamında; hammadde, işçilik, pazarlama, ar-ge, genel yönetim giderlerini belli hesaplarda izlemekte ve çeşitli dağıtım yöntemleri kullanarak bu maliyetleri ilgili satış maliyetlerine aktarmaktadırlar.Her ne kadar hassas yöntemlerle satış maliyetleri hesaplansa da, çevre muhasebesinin buradaki amacı hassas yöntem geliştirmekten ziyade, tüm giderler içindeki maliyetlerin **"çevre maliyeti"** niteliği taşıyanlarının ayrıştırılmasıdır.Çevre muhasebesi tek düzen hesap planındaki mevcut hesapların alt hesaplarını ve henüz hesap açılmamış kalemleri kullanarak bir gider ve/veya maliyet hesabı oluşturmakta ve çevresel maliyetleri bu hesaplarda inceleyerek daha doğru bilgiler sunmaktadır. ÖrneğinHaftacı'ya göre, bir işletme şehir şebekesinden aldığı suyun bedelinin yanı sıra, atık su bedeli ödemekte, böylece suyu kirletmesinin bedelini de karşılamış olmaktadır. Yeni bir düzenleme ile çevre temizlik vergisi olarak alınan vergiler 2004 yılından itibaren su faturalarına eklenerek tahsil edilmektedir. Su faturalarındaki atık su ve çevre vergileri işletmeler için çevresel giderlerdir ve bu giderleri hesaplamak kolaydır. Ancak bu giderlerin ve daha kolay hesap edilemeyen çevresel maliyetlerin ayrıntılı olarak izlenmesi ve kaydedilmesi iş hacmini artırarak ek çalışmalar gerektirir (Haftacı, Soylu, 2008: 102 vd.). Mamul maliyetlerinden, çevresel maliyetlerin ayrıştırılması

hem zor hem de işletmenin muhasebe yükünü artıran bir durumdur. İşletmeye ek külfet getirmesi, hesaplamanın göz ardı edileceği anlamına gelmemelidir.

Çevre muhasebesi, üretimde kullanılıp da hesaplara katılmayan doğal kaynak kullanım maliyetlerinin veya çevreye verilen zararın maliyetlere aksettirilmesi amacını da gütmektedir (Kaya, 2002: 46). Çevresel maliyetlerin mamul maliyetlerine doğru şekilde nasıl yansıtılacağı,maliyet muhasebesi açısından çevre ve çevre muhasebesi başlığı altında anlatılacağı için burada değinilmeyecektir.

- **Gerçek Kâr veya Zararın Hesaplanmasını Sağlamak.**Bir işletmenin kârveya zararı ya gelir gider farkı ya da öz sermayelerin karşılaştırılması yoluyla hesaplanmaktadır. Buna göre işletmenin dönem sonundaki aktif pasif farkından dönem başındaki farkın düşülmesi yoluyla kârveya zarar hesaplanmaktadır. Çevre muhasebesi bu noktada devreye girmekte, aktiflerin kapsamına su, hava, toprak gibi çevresel unsurların dâhil edilmesi görüşünü taşımaktadır. Çevresel unsurların dönem başı ve dönem sonu aktiflere dâhil edilerek, her iki durum karşılaştırılmalı ve çevresel kaynaklardaki artış veya azalışlar hesaba katılmalıdır. Böylelikle gerçek kârveya zarar hesaplanmış olacaktır.

- **Uluslararası Piyasalarda Rekabet Şartlarına Uymak.**Dünyada hızlı bir şekilde yaşanan globalizasyon, işletmeleri sadece üretim ve teknolojide rekabete zorlamakla kalmayıp, aynı zamanda çevreye duyarlı bir kurum imajı vermeye ister istemez sevk etmektedir. Uluslararası piyasada çevreci rekabet

için gereken unsurlardan biri de ISO 14000 standardıdır. ISO 14000, işletmelerin faaliyette bulunduğu çevre ile ilişkilerini gösteren bir standarttır.

ISO 14000 çevre yönetim sistemi standartları serisi; hem işletmeler hem de mamuller için çevre faaliyetlerinin analiz edilmesi, etiketleme, denetleme ve yönetme sistem ve araçlarını kapsamaktadır (Haftacı, Soylu, 2008: 108).

Birleşmiş Milletler, Dünya Bankası ve Uluslararası Para Fonu gibi kuruluşlar, kalkınma politikalarını tamamen değiştirerek; çevreyi tahrip eden kalkınma projelerine finansman desteği verilmeyeceğini, ikili ilişkilerde ve kalkınma yardımlarında çevre faktörünün göz önüne alınacağını bildirmişlerdir (Ünsal, 1996: 103). Bu gelişme mikro ekonomik düzeyde işletmeyi rakiplerinden bir adım öne ya da geriye düşürmeye yetecektir.

Çevre muhasebesinin bir amacı da, ISO 14000 standardının alınması ve işletmelere uygulanması konusunda gerekli ön hazırlıkları büyük ölçüde tamamlamaktır. Böylelikle, geçiş ve uyum süreci daha kısa sürede tamamlanmaktadır.

- **Çevresel Performansı Artırmak.**İşletmelerin genelde amacı mali performansı artırmak olsa da çevre muhasebesi anlayışını benimseyen işletmelerin mali performans yanında çevresel performansı da artırmaları gereklidir.Nitekim "çevresel denetim" diye isimlendirilen denetim türü de çevresel performansın denetlenmesi amacıyla yapılır hale gelmiştir (Taslak, 1997: 74). Çevre muhasebesinin işletme düzeyindeki bir başka amacı da yukarıda açıkladığımız çevresel performansı artırmaktır.Çevresel

performansın artması, mali performansın düşeceği anlamına gelmemelidir. Tam aksine, çevreye duyarlı işletmeler diğerlerine nazaran daha avantajlı olabilmektedir. Bir önceki maddede açıkladığımız üzere, uluslararası kuruluşların uygulamış oldukları yaptırımlar örnek verilebilir. Bu ve buna benzer yaptırımlar, işletmelerin hem çevre performansının artmasını sağlayacak,hem de bir önceki maddede açıkladığımız gibi uluslararası alanda daha rekabetçi olmalarına yardımcı olacaktır.

1.8 Muhasebenin Temel Kavramları Açısından Çevre ve Çevre Muhasebesi

Finansal tabloların bileşenlerinin ve olayların muhasebe sistemince nasıl, ne zaman ve hangilerinin kayda alınacağı, ölçüleceği ve raporlanacağı muhasebenin temel kavramları yardımıyla açıklanır. Temel kavramlar; muhasebe mesleği tarafından bir işletmenin finansal faaliyet ve çabalarının ölçülmesi, kaydedilmesi ve raporlanmasında bir yol gösterici olarak benimsenirler (Cemalcılar, Önce,1999: 38).

Muhasebenin temel kavramları en evrensel muhasebe kavramlarıdır. Aynı zamanda genel kabul görmüş muhasebe prensipleri ve kurallarının da hareket ve dayanak noktalarını teşkil etmektedir. Bu temel kavramlar, genel kabul görmüş muhasebe prensipleri ve kuralları ile birlikte muhasebe uygulamasına yön veren disiplinin esası olup, içeriği; mevcut ticari faaliyetlere ait gerçeklere, ticari organizasyona, sosyal yapı ile örf ve adetlere dayanmaktadır (Çoşkun, 1979: 127).

Çevreye uygun muhasebe sisteminin sağlıklı bir şekilde ele alınması ve diğer muhasebe dallarına entegrasyonunda, bu temel kavramlar göz önünde

bulundurulmalıdır. Bu şekilde oluşturulan bir çevre muhasebesi, işletme için doğru bilgiler üreten bir sisteme dönüşecektir.

Aşağıda tek düzen muhasebe sisteminde yer alan 12 temel kavramdan, çevresel faaliyetlerin muhasebeleştirilmesine dayanak oluşturan sosyal sorumluluk kavramı, para ile ölçülme kavramı, maliyet esası kavramı, tam açıklama kavramı, işletmenin sürekliliği kavramı, ihtiyatlılık kavramı, tarafsızlık ve belgelendirme kavramı ve dönemsellik kavramı olmak üzere sekiz temel kavram üzerinde durulacaktır.Diğer dört kavram ikinci bölümde çevresel raporlamanın temel varsayımları başlığı altında anlatılacağı için burada değinilmeyecektir.

1.8.1 Sosyal Sorumluluk Kavramı

Sosyal sorumluluk kavramı, muhasebenin organizasyonunda, muhasebe uygulamalarının yürütülmesinde ve mali tabloların düzenlenmesi ve sunulmasında; belli kişi veya grupların değil, tüm toplumun çıkarlarının gözetilmesi ve dolayısı ile bilgi üretiminde gerçeğe uygun, tarafsız ve dürüst davranılması gereğini ifade eder (Akdoğan,Sevilengül, 2000: 6).

Yukarıda tanımını yaptığımız sosyal sorumluluk kavramı, muhasebenin temel kavramlarının en önemlisidir. Çünkü muhasebe dalının her şeyden önce en önemli amacı sosyal topluma yardımcı olmak ve onun isteği doğrultusunda bilgi üretmektir.

Yukarıdaki açıklamalarımız ışığında etkileşimde bulunduğu çevreyi dikkate almayan, çevresel sorunları ve kaynakları hesaplamalarınadahil etmeyen bir

muhasebe sisteminin sosyal sorumluluk kavramı eksik kalır. Çünkü çevre tüm toplumun olup, sadece belirli kişi veya grupların kullanımına bırakılmamıştır.

Bir işletmenin mali tablosunda kârrakamına odaklanılırken, bu kârın ortaya çıkması için kaç canlının hastalandığı, hatta öldüğü, kaç ağacın kesildiği, kaç kişinin işini kaybettiği, kaç dükkânın kapandığı vb. yeterince dikkate alınmamaktadır. Bu durum geleneksel muhasebenin sosyal sorumluluk kavramının gereğini tam olarak yerine getirmediğini göstermektedir (Bengü, Can, 2009: 158).

Sosyal sorumluluk kavramını açısından çevre, işletmelerin kayıtlama, raporlama ve elde edilen raporları yorumlama aşamasında sadece kârveya zararı dikkate almaması, bunun yanında etkileşimde bulunduğu çevreyi de hesaplarınadahil etmesi ve göz önünde bulundurulmasını ifade eder. Çünkü işletme tükettiği doğal kaynakların hesabını sosyal sorumluluk kavramı gereği tüm topluma vermeli, hesap verirken de dayanak noktası olarak kayıt altına aldığı hesaplardan hareket etmelidir.

1.8.2 Para İle Ölçülme Kavramı

Bu kavram, parayla ölçülebilen iktisadi olay ve işlemlerin muhasebeye ortak bir ölçü birimiyle (para birimiyle) yansıtılmasını ifade eder.

Söz konusu kavram gereğince işletme faaliyetleri başlangıçta miktar (kilogram, metre, litre vb.) olarak ifade edilse de söz konusu faaliyetler gerek belgelendirilirken ve gerekse kayıtlara aktarılırken parayla ifade edilmelidir (Kaya, 2002: 53). Bu kavram, muhasebe kayıtlarının yapılmasında, mali tabloların düzenlenmesinde ulusal para biriminin esas alınması gerektiğini ifade

etmektedir.Bunun için muhasebe işlemleri ulusal para birimi (Türk Lirası) cinsinden yapılmaktadır.

Parayla ifade edilme kavramı, çevreyle ilgili tartışmalarda ileri sürülen en büyük handikaptır. Zira çevre faaliyetleri genelde parayla ifadesi zor olan unsurlardan oluşur. Örneğin doğal kaynaklar ortak mal olarak kullanılmakta ve özel mülkiyete dahil edilmemektedir. Bu da doğal olarak fiyatlandırma işlemini zora sokmaktadır. Bu nedenle de, çeşitli yaklaşımlar ve teknikler ileri sürülerek söz konusu kavramın gereği yerine getirilmeye çalışılmaktadır. Ancak bu çalışmaların şimdilik "varsayım"dan ileri gitmemesi, çevre faaliyetlerinin ölçülmesi ve muhasebesi ile ilgili çalışmalarının uzun süre devam etmesine neden olacağı kaçınılmaz bir gerçektir (Güvemli, Gökdeniz, 1996: 23).

Çevresel kaynak ve maliyetlerin, muhasebe bilgi sisteminde kayıt altına alınabilmesi için bu kaynak ve maliyetlerin parayla ifade edilmesi gereği, bu kavram başlığı altında ortaya çıkmaktadır. Fakat çevre muhasebesinin bütünlüğü için parayla ifade edilemeyen çevresel kaynak ve maliyetler en azından çevresel raporlara konulmalı veya dipnotlarda belirtilmelidir. İşletme-çevre ilişkilerinden kaynaklanan niteliksel bilgiler kısaca para ile ifade edilemeyen bilgiler, bilanço ve gelir tablosu dipnotlarında "Tam Açıklama Kavramı" gereği gösterilmeli, kayıt dışı bırakılmamalıdır. Bu konu ikinci bölüm olan çevresel raporlama kısmında anlatılacağı için burada değinilmeyecektir.

1.8.3 Maliyet Esası Kavramı

Maliyet esası kavramı, işletmenin sahip olduğu varlık ve hizmetlerin muhasebe kayıtlarına işlenmesi sırasında "edinme" değerlerinin göz önünde tutulmasını ifade eder (Sürmen, 2000: 37).

Para ile ölçülme kavramından bahsedilirken, çevresel maliyetlerin para ile ölçülmesinin zorluğundan söz edilmişti. Aynı durum bu kavram açısından da geçerlidir. Çünkü herhangi bir çevresel kaynağı veya varlığı, maliyet esası kavramı gereği muhasebe kayıtlarına almaya çalıştığımızda bu kaynağın veya varlığın parasal olarak ifade edilmesi gerekmektedir. Para ile ölçülme kavramı gereği anlam ifade etmeyen herhangi bir çevresel maliyet, kaynak veya varlık, aynı şekilde maliyet esası kavramı gereği de bir anlam ifade etmemektedir.

1.8.4 Tam Açıklama Kavramı

Tam açıklama kavramı, bilanço ve gelir tablosu alt başlığı, mali tablolar ana başlığı altında incelediğimiz tabloların, bu tablolardan yararlanacak kişi veya kuruluşların doğru karar vermelerine yardımcı olacak şekilde yeterli, açık ve anlaşılır olmasını ifade etmektedir.

Bu kavram gereğince, işletmenin yaptığı hesapların herkes tarafından anlaşılabilecek tarzda açık olmasına çalışılmalı, eğer ilgili hesaplar muhasebeleştirilirken açık olması tam olarak mümkün değilse, dipnotlarla gerekli açıklamalar yapılmalıdır. Bu amaçla, Tek Düzen Muhasebe Sistemi'nde temel mali tablolardan olan bilançoda 30 (İşletme sahibine, sahiplerine, ortaklarına ilişkin bilgiler, stok değerleme yöntemi, personel sayısı, yatırım indirimi, diğer hususlar

vb.), gelir tablosunda ise 13 (amortisman hesaplama yöntemleri, döneme ilişkin ayrılan karşılık giderleri, işletme ve yöneticilerine sağlanan ücret ve menfaatler vb) adet dipnot yer almaktadır.

Tam açıklama kavramı gereği, muhasebe kayıtlarında oluşturulan dipnot sistemi, sayısal olarak ifade edilemeyen çevresel kaynak ve maliyetlerin raporlanmasını mümkün hale getirecektir, çevreyle ilgili finansal nitelikte olmayan faaliyetler dipnot sistemiyle mali tablolarda raporlanabilecektir. Çevresel bilgilerin bilanço ve gelir tablosu dipnotlarında nasıl yer alacağı, ikinci bölümde raporlama alt başlığı altında incelenecektir.

1.8.5 İşletmenin Sürekliliği Kavramı

İşletmenin sürekliliği kavramı, işletmenin faaliyetlerini bir süreye bağlı olmaksızın sürdüreceğini ifade eder. Diğer bir ifade ile bu kavram, kuruluş sözleşmesinde aksine bir hüküm bulunmadıkça işletmenin sonsuz bir ömre sahip olduğunun varsayılmasını anlatır (Sevilengül, 1996: 23). Bu nedenle tüzel kişiliğe sahip olan işletmelerin ömürleri, işletme sahiplerinin veya paydaşlarının ömürlerine bağlı değildir.

İşletmelerin sürekliliği iyi yönetilmesi, kâr-zarar analizlerinin iyi yapılması, ar-ge faaliyetlerine önem verilmesi gibi birçok unsura bağlıdır. Genellikle bu ve buna benzer unsurlar açıklanırken işletmenin sürekliliği için hayati öneme sahip çevreden yeterince bahsedilmediğini görülmektedir. Hâlbukiişletmenin varlığını sürekli kılmasının yolu, yaşadığı çevrenin varlığını sürekli kılmasından geçmektedir.Çevrenin varlığını sürekli kılmak ise işletmenin yaşadığı alanı

geliştirmesi, çevre güvenliğini sağlaması, çevreyi kirletmemesi ve çevrenin kirletilmemesi için gereken önlemleri almasıdır.

Tüm bu sebeplerden dolayı işletmeler, çevrenin kendi faaliyetlerinden dolayı gördüğü kayıpların iyileştirilmesine katkıda bulunmalıdırlar. İşletmelerin çevre gelişmesi ve güvenliği için katlanacakları fedakârlıklar (çevresel maliyet) ile çevre gelişmesine sağlayacakları çevresel fayda çevre muhasebesinin özünü oluşturmaktadır (Gautam, 1997: 4). Dolayısıyla işletmenin sürekliliği kavramı ile çevre muhasebesi arasında sıkı bir bağlılık söz konusudur.

1.8.6 İhtiyatlılık Kavramı

Muhasebe literatüründe ihtiyatlılık kavramı, muhasebeye ilişkin işlem ve olaylarda çeşitli alternatiflerin olması durumunda, daha az iyimser olanının tercih edilmesi gerektiği şeklinde yer almaktadır.

Bu kavram, muhasebe olaylarında temkinli davranılması ve işletmenin karşılaşabileceği risklerin göz önüne alınması gereğini ifade eder (Örten, 2003: 57).

Bu kavram gereği, işletmeler gelirlerini ancak kesinleştiğinde kayıtlara almaktadırlar. Fakat giderlerini ortaya çıkmamasına rağmen kayıtlarına alabilmektedirler. Buna en iyi örnek karşılık ayırmadır.

İhtiyatlılık kavramı çevre muhasebesi açısından ele alınabilir. Örneğin, işletme çevreye verilen zararı önlemek için zorunlu olarak taktırılan filtrelerden kullanmamış ise ve bu yüzden ileride herhangi bir yaptırıma veya cezaya maruz kalacaksa, bu kavram gereği karşılık ayırabilmektedir.

1.8.7 Tarafsızlık ve Belgelendirme Kavramı

Bu kavram, muhasebe kayıtlarının gerçek durumunu yansıtan ve usulüne uygun olarak düzenlenmiş objektif belgelere dayandırılması ve muhasebe kayıtlarına esas alınacak yöntemlerin seçilmesinde tarafsız ve ön yargısız davranılması gereğini ifade eder (Örten, 2003: 56). Kısacası bu kavram, muhasebede ele alınan olayların belgeye dayandırılması gereğini ifade etmektedir. Çünkü belge, yapılan işlemlerin dayandırıldığı temel objektif araçtır.Muhasebede kullanılan belgelere;fatura, satış fişi, gider pusulası, sevk irsaliyesi örnek verilebilir.

Muhasebenintemel kavramları açısından çevre muhasebesi incelendiğindekarşılaşılan zorluklar bu kavram için de geçerlidir. Çünkü muhasebe sisteminde bir olayın belgeye dayandırılması ve belgelendirilmesi ancak para ile ifade edilmesiyle mümkün olmaktadır. Parayla ifade edilme kavramında ifade ettiğimiz gibi, çevresel kaynak ve maliyetlerin muhasebeleştirilmesinde mevcut sistemde güçlük çekilmekte, bu kavramın açık bıraktığı noktalar tam açıklama kavramında kullandığımız dipnotlar sayesinde kapatılmaktadır.

Kısacası parayla ifade edilebilen kalemler aynı zamanda belgelere dayandırılacak, ifade edilemeyen kavramlar ise tamamen tahmini tekniklere dayandırılmadan dipnotlar vasıtası ile açıklanacaktır. Böylelikle çevre muhasebesiyle tarafsızlık ve belgelendirme kavramının bütünleşmesi sağlanacaktır.

1.8.8 Dönemsellik Kavramı

Dönemsellik kavramı, işletmenin sürekliliği kavramı uyarınca sınırsız kabul edilen ömrünün, belli dönemlere bölünmesi ve her dönemin faaliyet sonuçlarının diğer bölümlerden bağımsız olarak saptanmasıdır (Akdoğan,Sevilengül, 2000: 7).

İşletmenin sürekliliği kavramı gereği, işletme ömrünün sınırsız veya uzun olduğu varsayılmaktadır. Mali tabloların düzenlenmesi açısından işletme ömrünün sınırsız alınması sorun teşkil etmektedir. Bu sebepten dolayı, işletmenin süresi eşit zaman aralıklarına bölünerek dönemler oluşturulmaktadır. Dönemler bir ay, üç ay, altı ay veya bir yıl olabilmektedir (Kaya, 2002: 168).

Çevresel olaylar ve bu olayların sonucunda ortaya çıkan çevresel kaynak ve maliyetler de belirli dönemlere ayrılmalıdır. Zaten çevresel olayların çoğu uzun sürede gerçekleşmekte, buda dönemlere ayrılmasını zorunlu kılmaktadır. Örneğin herhangi bir işletmenin uzun yıllar yaşadığı çevreye verdiği zarar dönemlere ayrılmak suretiyle tespit edilebilir.

1.9 Diğer Muhasebe Dalları Açısından Çevre ve Çevre Muhasebesi

Muhasebe sistemi bilindiği üzere, finansal muhasebe(genel muhasebe), maliyet muhasebesi ve yönetim muhasebesi olmak üzere üç ana unsurdan oluşmaktadır(Örten, 2003: 5). Çevre muhasebesi de yeni bir muhasebe türü olmakla beraber bu muhasebe dallarıyla ilişki içerisindedir. Fakat unutulmamalıdır ki, çevre muhasebesi, muhasebe sistemi içerinde ayrı bir muhasebe türü değildir. Çevre muhasebesinin diğer muhasebe dallarıyla benzer ve farklı noktaları, diğer dalların

çevre muhasebesi açısından ne ifade ettiği aşağıdaki alt başlıklarda sırasıyla incelenecektir.

1.9.1 Finansal Muhasebe Açısından Çevre ve Çevre Muhasebesi

Sözlük anlamı hesaplama, hesap etme olan genel muhasebenin tanımı, işletmenin varlıkları ve kaynakları üzerinde değişme yaratan ve para ile ifade edilen mali nitelikli işlemlere ait bilgileri muhasebe fonksiyonları yardımıyla kaydetmek, raporlamak ve ilgili kişi veya kuruluşlar için yorumlamaktır.

Bir başka tanıma göre genel muhasebe, mali işlemlerin objektif belgelere dayanılarak ve olduğu gibi kaydedilmesini ve söz konusu işlemlerin sürekli saklanmasını sağlayan muhasebe türüdür (Sevilengül, 1996: 19).

Geleneksel muhasebe, işletmenin işleyişi ile işletmenin ekonomik unsurları arasındaki ilişkileri ve değişimleri, belirli bir dönem sonundaki durumlarını kârveya zarar olarak parasal açıdan belirleyebilmektedir. Geleneksel muhasebe sistemleri üretim işleminin veya ticari işlemin yalnızca parasal yönü ile ilgilenmiş, üretim ve tüketimin soysal maliyetlerini göz ardı etmiş, üretimin temel faktörlerini dikkate alırken çevre unsurunun sorumluluğunu yüklenmemiştir. Bu da geleneksel muhasebe sisteminin bakış açısının darlığını göstermektedir (Siniscalco, 1993: 1).

Finansal muhasebe açısından çevre muhasebesini, çevresel faaliyetlerin finansal muhasebe içerisinde hangi hesap düzeyinde, hangi hesaplarda, nasıl gösterileceği olarak özetlemek mümkündür. Bu açıklamadan anlaşılacağı üzere,

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 gelirlerden de çevreye duyarlılıkla artan satışların hem kaydı hem raporlanması gündeme gelecektir. Bu konuya ilişkin olarak genel muhasebe ile çevre muhasebesi bilgi alış verişine girecektir (Gray ve diğerleri, 1993: 23).

Çevre muhasebesiyle genel muhasebenin kesiştiği ikinci nokta olan raporlama kısmı, ikinci bölüm olan işletme-çevre ilişkilerin muhasebe açısından raporlanması (çevresel raporlama) kısmında uzun bir şekilde anlatılacağı için burada değinilmeyecektir.

Sonuç olarak finansal muhasebe yalnızca 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.

1.9.2 Maliyet Muhasebesi Açısından Çevre ve Çevre Muhasebesi

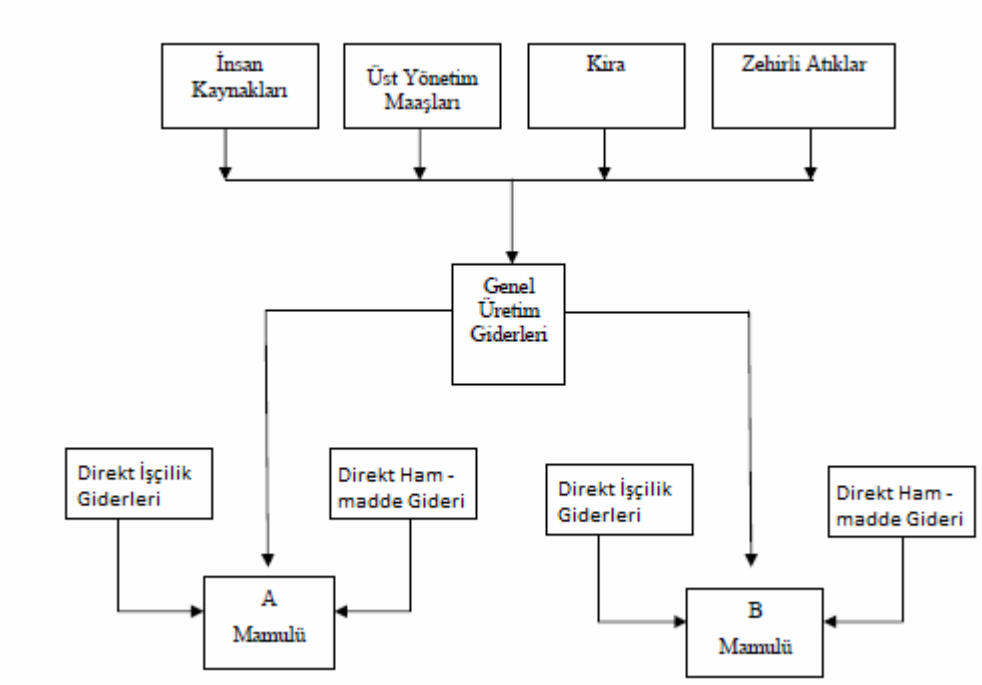
Maliyet muhasebesi, endüstriyel faaliyette bulunan veya hizmet üreten işletmelerin ürettikleri mamullerin maliyetini saptayabilmek için giderlerin türlerini ortaya çıktıkları yerler itibariyle ve üretilen mamullerin türlerine göre izlemek için yapılan hesaplar ve tutulan kayıtları kapsamaktadır (Yükçü, 1998: 3). Maliyet muhasebesinin temel amaçlarından biri toplam ve birim maliyetlerin doğru olarak hesaplanmasıdır.

Maliyet muhasebesi ile çevre muhasebesi arasındaki ilişki de toplam ve birim maliyetlerin hesaplanması noktasında kesişmektedir. Günümüz muhasebesinde çevresel kaynak ve maliyetler ya hiç hesaba katılmamakta ya da işletmenin diğer faaliyetleriyle beraber dağınık ve karışık bir şekilde muhasebeleştirilmektedir. Hiç hesaba katılmayanlar "sosyal maliyet" adıyla nitelendirilmekte, fabrika bacalarından çıkan zehirli gazlar, atık kimyasal maddeler ve sular buna örnek olarak verilebilmektedir. Sosyal maliyetlerin hiç hesaba katılmaması bazı çıkar guruplarının baskısı sonucu gerçekleşse de, işletmenin sosyal sorumluluk amacı ile bağdaşmamaktadır.

Çevresel maliyetlerin hesaba katılan kısmı "Genel Üretim Giderleri" hesabı içerisinde kaydolmakta ve izlenmektedir. Ancak klasik maliyet muhasebesinin

maliyetleri mamullere yükleme anlayışı bazı yanlış hesaplamalara yol açmaktadır. Bu yanlışı gidermek için, önce klasik maliyet muhasebesindeki maliyet hesaplama şekli, daha sonra çevre muhasebesinin öngördüğü hesaplama şekli ele alınacaktır. Bu hesaplama şekillerini bir örnek vasıtası ile açıklamak gerekirse;

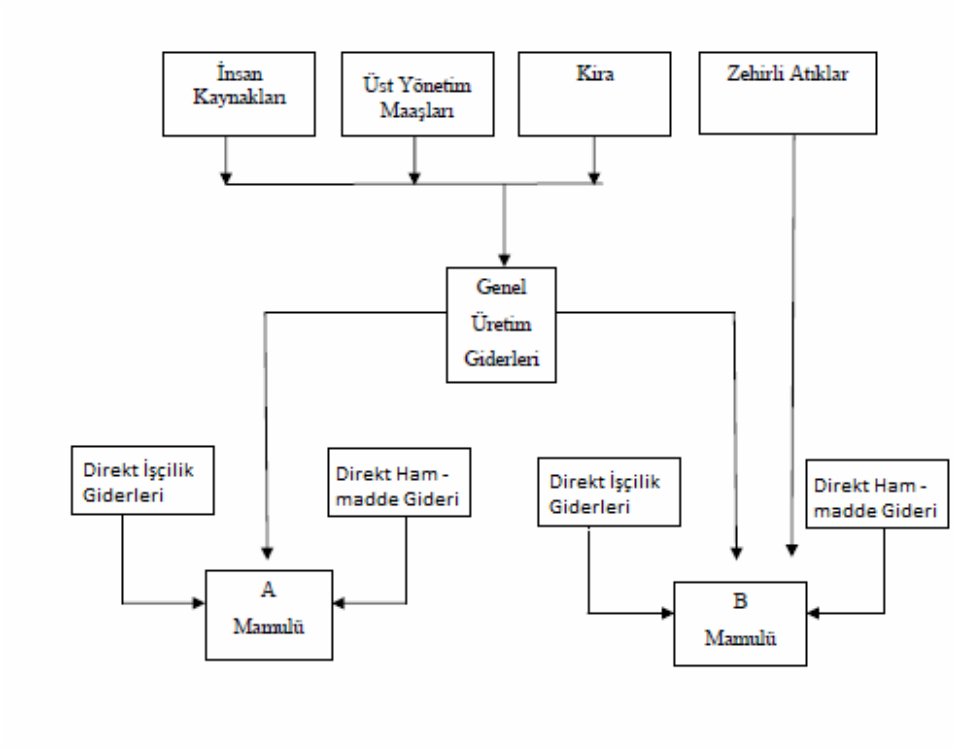
A ve B olmak üzere iki tip mamul üreten bir endüstriyel işletmede, A mamulü işleme prosesinde herhangi bir zehirli atığa neden olmaz iken, B mamulünün işleme prosesinde zehirli atık meydana gelmektedir. Kısacası B mamulü çevresel maliyet oluşturmaktadır. Klasik maliyet muhasebesine göre maliyetler şu şekilde dağıtılmaktadır:



Şekil 1: Geleneksel Maliyet Muhasebesi Sistemine Göre Hesaplanan Mamul Maliyeti

Kaynak: EPA(EnvironmentalProtectingAgency), June, 1995, s.21

Yukarıdaki Şekil 1'de görüleceği üzere tüm giderler genel üretim giderine aktarılmış, buradan mamullerin maliyeti hesaplanmıştır. Yukarıdaki sisteme göre, hem A hem de B mamulünün maliyeti yanlış hesaplanmıştır. Çünkü A mamulü herhangi bir çevresel maliyet oluşturmadığı halde, zehirli atıklar için katlanılan çevresel maliyetten pay almıştır. A mamulü çevre maliyetinden pay almaması gerekirken, klasik sistemde bu durum göz ardı edilmiştir.B mamulü zehirli atıktan dolayı çevresel maliyet oluşturmuş, ilgili maliyetin hepsi B mamulüne aktarılması gerekirken A mamulü de bu çevresel maliyetten pay aldığı için, B mamulününde maliyeti doğru hesaplanamamıştır. Çevre muhasebesi bu noktada devreye girmekte, mamullerin maliyeti doğru olması gereken şekilde hesaplanmaktadır. Çevre muhasebesinin öngördüğü dağıtım ise şu şekildedir:



Şekil 2: Geleneksel Maliyet Muhasebesi Sistemine Göre Hesaplanan Mamul Maliyetinin Çevre Muhasebesi Kapsamında Revize Edilmesi

Kaynak: EPA(EnvironmentalProtectingAgency), June, 1995, s.23

Yukarıdaki Şekil 2'de görüleceği üzere mamul maliyetleri daha doğru hesaplanmış, zehirli atık içermeyen A mamulü sadece genel üretim giderlerinden pay almış, çevresel maliyet oluşturan giderden herhangi bir pay almamıştır. B mamulü ise hem genel üretim giderlerinden hem de çevresel maliyet oluşturan giderden pay almıştır.

1.9.3 Yönetim Muhasebesi Açısından Çevre ve Çevre Muhasebesi

Yönetim muhasebesi, işletmenin geçmiş verilerinden yararlanarak, geleceğe yönelik planların uygulanmasında yöneticilere istedikleri bilgileri sağlayan muhasebe türüdür. Kısacası bu muhasebe dalı, işletme içine yöneliktir ve üst yönetime hizmet etmektedir. Yönetim muhasebesi işlemek ve bilgi elde etmek için lazım olan verileri, finansal muhasebe ve maliyet muhasebesinden almaktadır. Bu nedenle yönetim muhasebesi ile genel ve maliyet muhasebesi ayrı düşünülemez. Hatta yönetim muhasebesine diğer iki muhasebe dalının kesişim kümesi denilebilir. Yönetim muhasebesi analitik muhasebe veya sadece işletme yöneticilerine bilgi verdiğinden dolayı içe dönük muhasebe olarak da adlandırılmaktadır.

Yönetim muhasebesi diğer iki muhasebe dalının ortak özelliklerini barındırdığından, çevre muhasebesi ile bazı ortak noktaları bulunmaktadır. Bunlar şu şekilde sıralanabilir (Kaya, 2002: 62):

- Yönetim muhasebesinin geleceğe yönelik olması ve bu özelliğinin çevreye duyarlı olmaya çalışan işletme amacıyla paralel olması.

- Yönetim muhasebesine bir işlemin konu olması için parayla ifade edilmesinin zorunlu olmaması, çevre muhasebesinin de en büyük handikabı olan bu özelliğinin yönetim muhasebesiyle aşılmış olması.

- Yönetim muhasebesinin raporlanacak bilgiler için mevcut standart raporların dışında da raporlama biçimini kabul etmesi, çevre muhasebesinin raporlama biçiminin yönetim muhasebesince kabul görmesi.

Bu başlıklara daha birçoğu eklenebilir. Tüm bu ortak noktalardan dolayı, çevre muhasebesinin en çok önem kazandığı, en fazla kullanıldığı ve konu ile ilgili en fazla bilginin üretildiği muhasebe dalı, yönetim muhasebesidir. Ayrıca yukarıda değindiğimiz üzere, yönetim muhasebesindeki verilerle hareket eden yöneticiye çevreyle ilgili sunulacak bir rapor standart mali tablolarla olabileceği gibi, standart dışı bağımsız rapor rehberleriyle de olabilmektedir. Bu rapor türü ikinci bölümde açıklanacaktır.

1.10 Çevresel Maliyet Kavramı ve İşletmenin Çevreyle İlgili Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi

1.10.1 Çevresel Maliyet Kavramı ve Çevresel Maliyet Türleri

İşletmenin çevreyle ilgili maliyetlerinin (çevresel maliyetler - environmentalcosts)muhasebeleştirilmesi için öncelikle çevresel maliyetin ne olduğunun tespit edilmesi gerekmektedir. Çevre muhasebesinin başarıyla

uygulanması, çevresel maliyetlerin öncelikle tanıtılması, diğer maliyet unsurlarından farklılığının ortaya konulmasıyla mümkündür.

Genel tanımıyla çevresel maliyet, işletmelerin çevreye verilen zararı tazmin etmek veya çevreye verilecek zararı önceden önlemek amacıyla katlanılan maliyetler olarak tanımlanmaktadır (EPA, 1995: 11).

Geleneksel muhasebe anlayışının işletme faaliyetleri sırasında oluşan sosyal maliyetleri göz ardı etmesi ve üretim maliyetlerini muhasebeleştirirken çevreye yönelik maliyetleri dikkate almaması, çevresel maliyet kavramının önemini artırmaktadır. İşletmeler daha önceleri de çevrelerini koruyabilmek için çeşitli önlemlere başvurmaktaydılar. Ancak, işletmelerin bu önlemleri alabilmek için yaptıkları giderler diğer giderler arasında yer almaktaydı. Çevrenin önemi ve toplumsal baskı arttıkça, işletmeler çevreyle ilgili giderlerini "çevresel maliyetler" adı altında diğer giderlerden ayırmak zorunda kalmışlardır. Bütün bu gelişmeler de çevresel maliyet kavramının önemini artırmıştır.

Çevre maliyeti, içsel ve dışsal çevre maliyeti olarak ikiye ayrılmaktadır. İşletmenin faaliyetleri nedeniyle ortaya çıkan ve tamamen işletmelerin sorumlu olduğu ve kontrol edebildiği maliyetlere içsel çevre maliyeti denilmektedir. Kâr zarar durumunu doğrudan etkileyen bu maliyetlere özel maliyetler de denilmektedir. İşletmelerin yasal olarak sorumlu olmadığı ancak işletme faaliyetleri neticesinde ortaya çıkan maliyetlere de dışsal çevre maliyeti veya sosyal çevre maliyeti denilmektedir.

Yukarıda genel bir tanım yapılmış, çevresel maliyet türleri bir arada aktarılmaya çalışılmıştır. Fakat bazı çevresel maliyetler çevreyi koruma amacına

yönelik faaliyetler sonucu ortaya çıkarken bazıları çevresel kaynakların kullanımı sonucu ortaya çıkmaktadır. Bu yüzden bazı kaynaklar çevresel maliyet türlerini üç ana kategoride toplamıştır. Bunlar:

- Azaltma Maliyetleri,
- Kullanma Maliyetleri,
- Zarar Maliyetleri'dir(Kırlıoğlu, Can, 1998: 119).

İşletmelerin çevresel sorunları önlemek veya azaltmak için katlandıkları maliyetlere, azaltma maliyetleri denmektedir. Çevreye zararsız mamul tasarımı yapma, çevreye zararsız ambalaj geliştirme, atık kontrolü, atıkların bertarafı gibi maliyetler, bu maliyet türüne örnek verilebilir.

İşletmelerin çevresel kaynakları kullanmaları karşılığında katlanmaları gereken maliyetlere kullanma maliyetleri denmektedir. Çevresel maliyet denildiği zaman ilk akla gelen maliyet türü budur. Hava, su, toprak, gürültü, enerji maliyeti bu maliyet türüne örnek verilebilir.

İşletmelerin faaliyetleri sonucu oluşan çevresel kirlenmelerin veya çevresel zararların işletmeye olan maliyetine zarar maliyeti denir. Cezalar ve tazminatlar, satış azalmaları, gürültü ve görüntü kirliliği bu maliyetlere örnek verilebilir.

1.10.2 İşletmenin Çevreyle İlgili Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi

Muhasebe sisteminde herhangi bir bilginin kayıt aşamasına alınabilmesi için belgelenmesi gerekir. Çevreyle ilgili belgelendirilmeyen bilgilerin ve maliyetlerin

kayıt aşamasına alınabilmesi de mümkün değildir. Türkiye'de kayıt aşamasıda TekDüzen Hesap Planı'nda yer alan hesaplar vasıtasıyla olmaktadır. Ne var ki mevcut TekDüzen Hesap Planı'nda çevresel bilgilere ilişkin ayrı bir hesap grubu yoktur.

Çevre bilgilerini muhasebe sistemine aktarırken muhasebenin "belgelendirme kavramı" göz önünde bulundurulması gereken ilk şarttır. Çevresel bilgilerin muhasebeye aktarılmasında iki tür belge kullanılmaktadır. Bunlar:

- Finansal Belgeler (Çevresel değerleri korumak, verilen zararları en aza indirmek veya ortadan kaldırmak amacıyla işletmelerin yapmış oldukları faaliyetleri mali açıdan gösteren belgelerden oluşmaktadır - Fatura, fiş vb).
- Finansal Olmayan Belgeler (Çevresel kaynakların korunması amacıyla çıkarılmış olan yasal düzenlemelerle, teknik belgelerden oluşmaktadır - Kanun, yönetmelik, tüzük ve teknik raporlar vb).(Aslan, 1995: 44).

Çalışmamızın bu kısmında mevcut hesap planında yer alan hesaplar vasıtasıyla çevresel maliyetlerin bilanço hesapları ve maliyet hesapları açısından nasıl muhasebeleştirileceği incelenmektedir. Çevreye ait niteliksel bilgiler ise bilanço ve gelir tablosunun dipnotlarında açıklanarak, muhasebeleştirilecektir. Niteliksel bilgilerin muhasebe kapsamına alınması ikinci bölümde çevresel raporlama başlığında anlatılacağı için burada değinilmeyecektir.

1.10.2.1 Bilanço Hesapları

Çevresel kirliliği önlemek için işletmeler genellikle duran varlık yatırımı yapmaktadırlar. Yapılan bu duran varlık yatırımı işletme açısından çevresel bir maliyet oluşturmaktadır. Filtreler, su arıtma tesisleri, depolar, arıtma cihazları işletmelerin yaptıkları yatırımlara örnek verilebilir. Çevresel maliyet niteliği taşıyan bu yatırımlar hangi duran varlık için yapılmışsa o duran varlık hesabına yazılmalıdır.Bunun için Tekdüzen Hesap Planı'nda 25 nolu Maddi Duran Varlıklar hesap grubu kullanılmaktadır. Bu hesap grubunda tüm kalemler dolu olduğu için ayrı bir hesap açılamadığından, mevcut hesapların alt hesaplarında çevresel maliyet kayıt altına alınmalıdır. Bu hesap grubu, işletme faaliyetlerinde kullanılmak üzere edinilen ve tahmini yararlanma süresi bir yıldan daha fazla olan fiziki varlık kalemlerinin ve bunlarla ilgili birikmiş amortismanların izlendiği hesaptır. Bu hesap grubu ve alt hesapları aşağıda belirtilmiştir.

25- Maddi Duran Varlıklar

- 250 Arazi ve Arsalar
- 251 Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri
- 252 Binalar
- 253 Tesis, Makine ve Cihazlar
- 254 Taşıtlar
- 255 Demirbaşlar
- 256 Diğer Maddi Duran Varlıklar

- 257 Birikmiş Amortismanlar (-)
- 258 Yapılmakta Olan Yatırımlar
- 259 Verilen Avanslar

Çevresel harcamalar aktifleştirilirken yapılmakta olan yatırımlar hesabında izlenmeli; yatırım tamamlandığında ise yukarıda isimleri belirtilen aktif hesap kalemlerinden uygun olanına aktarılmalıdır (Aslan, 1995: 47).

Konunun daha iyi anlaşılabilmesi için bir örnek vermek gerekirse, boya imalatı yapan bir işletme, boya yaptığı kazanları yıkamak zorundadır. Çünkü aynı kazanda farklı renklerde boya yapılmakta, kazan yıkanmadığı takdirde boya renkleri birbirine karışmakta ve boyayla ilgili standart yakalanamamaktadır. Boya dolu kazanlar boşaltıldıktan sonra iç yüzeyi önce tinerle, daha sonra saf suyla yıkanıp, bir sonraki boyaya hazır hale getirilmektedir.

Yukarıda anlattığımız tüm bu işlemlerden sonra boya, tiner ve saf sudan oluşan bir atık meydana gelmektedir. Bu işletme ISO 14001 belgesi alabilmek için bu atığı arıtan bir tesis kurmak üzere fabrikasının yanındaki arsayı 100.000 TL'ye almıştır.

250 Arazi ve Arsalar		100.000	
250.10 Arıtma Tesisi için Alınan Arsa			
191 İndirilecek KDV		18.000	
	102 Banka		118.000
	102.10 X Bankasındaki Vadesiz Hesap		

İşletme arsayı aldıktan sonra arsanın tüm inşaatında kullanılmak üzere 50.000 TL tutarında muhtelif inşaat malzemesi almıştır.

150 İlk Madde ve Malzeme	50.000	
150.10 Arıtma Tesisi için Alınan Malzeme		
191 İndirilecek KDV	9.000	
102 Banka		59.000
102.10 X Bankasındaki Vadesiz Hesap		

İşletme inşaata başlayabilmek için 5.000 TL tutarında vergi ödemiştir. İşletme bu ödemesini nakit olarak yapmıştır.

193 Peşin Ödenen Vergi ve Fonlar	5.000	
100 Kasa		5.000
100.10 Ana Kasa Hesabı		

Tüm bu harcamalar inşaata başlandığında 258 nolu Yapılmakta Olan Yatırımlar hesabına aktarılır.

258 Yapılmakta Olan Yatırımlar	55.000	
258.10 Arıtma Tesisi		
150 İlk Madde ve Malzeme		50.000
193 Peşin Ödenen Vergi ve Fonlar		5.000

Bu hesapta aktifleştirilen çevresel harcama, inşaat tamamlandığında 25 numaralı hesap grubunda ilgili aktif hesaba aktarılır. Örneğimizde işletme arıtma tesisi kurduğu için 258 nolu hesaptaki rakam, 253 nolu hesap grubuna aktarılır.

253 Tesis, Makine ve Cihazlar	55.000	
253.10 Arıtma Tesisi		
258 Yapılmakta Olan Yatırımlar		55.000
258.10 Arıtma Tesisi		

Çevre ile ilgili kullanılan bir başka hesap grubu ise 26 numaralı Maddi Olmayan Duran Varlıklar grubudur. Örneğin, çevre kirlenmesini önlemek için yapılan araştırma ve geliştirme faaliyetleri 26 numaralı hesap grubunun alt hesabı olan 263nolu Araştırma Geliştirme Giderleri hesabının alt hesaplarında izlenmelidir. Aynı şekilde işletmede çevre dostu mamul ve yenilenebilir ambalaj geliştirilmesine ilişkin çalışmaların başarılı bir şekilde sonuçlanarak söz konusu yeniliklere ilişkin alınan patentler 260nolu Haklar hesabının alt hesaplarında izlenmelidir.

1.10.2.2 Maliyet Hesapları

Maliyet hesapları, mal ve hizmetlerin planlanan biçim ve niteliğe getirilmesi için yapılan giderlerin toplandığı ve maliyet unsurlarına dönüştürülerek izlendiği hesaplardır.

Maliyet hesaplarında uygulamada esneklik sağlamak için 7/A ve 7/B olmak üzere iki seçenek sunulmuştur. 7/A seçeneğinde giderler defter-i kebirde "fonksiyon esası"na göre kaydedilirken, 7/B seçeneğinde giderler defter-i kebirde maliyet dönemi boyunca "Çeşit Esası"na göre izlenir.

Çevre maliyeti niteliğindeki giderler ilgili maliyet hesapları kullanılarak kayıt altına alınmalıdır. Burada mevcut maliyet hesaplarının alt hesapları kullanılarak, çevresel maliyetler izlenmelidir. Çalışmamızda çevresel maliyetler 7/A seçeneğine göre kayıt altına alınacaktır. Tekdüzen hesap planında çevresel faaliyetlere ilişkin maliyetlerin ayrı olarak izlenebileceği fonksiyonel bir hesap grubu yoktur. Çevresel faaliyetler daha çok üretimle ilgili olduğundan, bunların maliyetleri 71-72-73 numaralı hesap grubunda kayıt altına alınmalıdır. Konunun daha iyi anlaşılabilmesi için örnek üzerinden gidilerek, şu şekilde anlatılabilir:

Endüstriyel boru-profil imalatı yapan bir işletme, hammadde olarak aldığı sacı 1200 derece sıcaklıkta kaynatmakta, ergiyen demirden zehirli gaz çıkmaktadır. Daha sonra ısınan boru-profil soğuma suyundan geçerek soğutulmakta, kullanılmaya hazır hale getirilmektedir. Soğutma işlemi bor yağı ve su ile yapılmakta, bor yağının bozulması malzemenin soğumasını önleyip esnekleşmesine, ölçülerini kaybetmesine neden olmakta; bunun yanında boru ve profili paslandırmaktadır. Bu şekilde üretilen mamullerinsatışlarından sonra müşterilerden şikâyet gelmektedir. Müşterilerden dönen her mamul hurdaya atılmakta, bu durumda işletme açısından ekstra çevresel maliyet oluşturmaktadır. Çünkü hurdalar geri dönüşüm işletmeleri tarafından ton hesabı alınmakta, geri dönen her mamul, bu işletmelere verilen ödemeleri artırmaktadır.

İşletme yukarıda açıklamaya çalıştığımız durumdan dolayı aşağıdaki uygulamaları sırasıyla gerçekleştirmiştir:

Sacın eridikten sonra zehirli gaz çıkışına izin vermemek için 2000 TL+KDV tutarında koruyucu madde satın alınmış ve bu maddenin tamamı üretimde kullanılmıştır.

150 İlk Madde ve Malzeme	2.000	
150.10 Koruyucu Madde		
191 İndirilecek KDV	360	
102 Banka		2.360
102.10 X Bankasındaki Vadesiz Hesap		

710 Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri	2.000	
150 İlk Madde ve Malzeme		2.000
150.10 Koruyucu Madde		

Bor yağını ve soğutma sistemini sürekli kontrol altında tutmak için üretim atölyesinde çalışan işçiye 1000 TL ücret gideri ödenmiştir.(Yasal kesintiler dikkate alınmayacaktır)

720 Direkt İşçilik Giderleri	1.000	
100 Kasa		1.000

Yapılan tüm bu işleri takip etmek için 1000 TL tutarında genel üretim gideri yapılmıştır. İşletmenin çevre hassasiyetinden dolayı yapılan tüm bu maliyetler yarı mamuller-üretim hesabına aktarılmıştır. Çevresel maliyetin ürün maliyeti üzerinde ne kadar fiyat baskısı yarattığını görmek için yarı mamullerin tamamının üretimi tamamlanarak ilgili hesaba aktarılmıştır.

730 Genel Üretim Giderleri	1.000	
100 Kasa		1.000

151 Yarı Mamuller – Üretim	4.000	
711 D.İ.M ve M.Y.Hesabı		2.000
721 D.İ.G.Y.Hesabı		1.000
731 G.Ü.G.Y.Hesabı		1.000

152 Mamuller	4.000	
152.10 Çevre Dostu Mamul		
151 Yarı Mamuller-Üretim		4.000

Dönem sonu kayıtları yapılarak ilgili gider hesapları kapatılır.

711 Direkt İ.M ve Malz. Yansıtma Hesabı	2.000	
721 Direkt İşç. Giderleri Yansıtma Hesabı	1.000	
731 Genel Üretim Giderleri Yansıtma Hesabı	1.000	
710 D. İ.M ve M. Giderleri		2.000

720 Direkt İşçilik Giderleri	1.000
730 Genel Üretim Giderleri	1.000

Görüldüğü üzere, işletmenin çevre hassasiyetinden dolayı katlandığı çevresel giderler, işletmenin mamul maliyetinin 4000 TL artmasına neden olmuştur.

İKİNCİ BÖLÜM

2.İŞLETME-ÇEVRE İLİŞKİLERİNİN MUHASEBE AÇISINDAN RAPORLANMASI(ÇEVRESEL RAPORLAMA)

Muhasebenin kaydetme, sınıflandırma, rapor etme ve yorumlama olan görev ve faaliyetlerinin en önemlilerinden birisi de raporlamadır. Raporlama kısaca, muhasebenin ürettiği bilgileri özetleyerek, bu bilgiden yararlanacak olanların amaçlarına uygun bilgilerin raporlar haline getirilmesidir. Çevre muhasebesinde de raporlama (ya da çevresel raporlama) aynı derecede önemli bir muhasebe faaliyetidir. Çevre muhasebesinde üretilen bilgiler ışığında ortaya çıkan raporlar diğer muhasebe dallarında olduğu gibi işletme yöneticilerine, ortaklarına veya ortak olmayı düşünenlere, işletmeye kredi verenlere ve daha birçok kişi, kurum ve kuruluşa sunulmaktadır.

Dunn'a göre, çevresel bilincin artmasıyla kamuoyu ve kanun koyucular tarafından çevresel faaliyetlerle ilgili baskı altında tutulan işletmeler normal finansal raporlara ek olarak yada bağımsız şekilde çevresel rapor hazırlama konusunda her geçen gün baskı altında kalmaktadır (Dunn, 1996: 298). Ayrıca işletmeleri çevresel raporlamaya iten nedenler şu şekilde sıralanabilir:

- İşletmedeki muhasebecinin teknik deneyimi ve uzmanlığının bir sonucu olarak çevreyle ilgili bilgileri zorunlu olmadığı halde raporlar.
- Yatırımcılar yatırım yaptıkları işletmenin çevresel durumu ve uygulamaları konusunda bilgilenmek istemektedirler.

- Yasal mevzuat açısından kamuoyu ve devlete bilgi verilmesi zorunluluğu olabilir.

- İşletmenin ortaklarına maliyetlerin sonuçları hakkında daha doğru görüş edinmeleri amacıyla olabilir(Elliot, 1996: 761).

İşletmeler yukarıda bazı maddelerini saydığımız nedenlerden ötürü çevresel raporlama yoluna gitmektedirler. Fakat farklı ülkelerde çevresel raporlama ile ilgili edinilen deneyimler çevresel bilgileri raporlamanın tek bir yolu olmadığını göstermiştir (Ulusan, 2009: 184). Çevresel raporlamada genellikle iki yolun izlendiği tespit edilmiştir. Bunlardan birincisi, herhangi bir ek mali tablo hazırlamadan mevcut mali tablolarla raporlama yoludur. İkincisi ise, bağımsız tablo hazırlama yoludur. Çevresel bilgiler finansal tabloların sadece içerik kısmında, sadece dipnotlarda veya hem içerik hem de dipnot kısmında yer alabilir.

İşletmeler daha önceleri çevre ile ilgili faaliyetlerini kendilerinin geliştirdiği yöntemlere göre raporlar iken, standardizasyonun meydana gelemeyişi ve raporların karşılaştırılamaması yüzünden hazırlanan çevresel raporlar hem ulusal hem de uluslararası kuruluşlar tarafından rağbet görmemiştir. Bazı uluslararası kuruluşların hazırladıkları rehber niteliğindeki raporların (Örneğin Küresel Raporlama Girişimi Rehberi gibi) kullanım oranları fazla olsa bile standart bir rapor tipi üzerinde fikir birliğine varılamamıştır.

Bu bölümde sosyal ve çevresel raporlama, çevresel raporlama süreci, çevresel raporlamanın temel varsayımları üzerinde durulacak daha sonra çevresel raporlama yöntemlerine değinilecektir.

2.1 Sosyal Raporlama

Yıllar boyu işletmelerin yıllık raporları sadece finansal durumlarını ortaya koyacakları bir şekilde hazırlanmış, ancak bu işletmelerin çevreye verdikleri zarardan, bu üretim sırasında çevreden ne kullandıklarından, çevreyi daha iyi hale getirmek için ne harcadıklarından yada işçilerinin sosyal hayatını iyileştirmek için neler yaptıklarından bahsedilmemiştir. Diğer bir deyişle yıllar boyunca işletmeler tarafından hazırlanan raporlar yalnızca finansal raporlar olmuş, ancak işletmenin faaliyetlerinin çevre ve sosyal adalet üzerindeki etkileri hiç raporlanmamıştır(Angay, 2006: 47). Tüm bu gelişmeler sosyal raporlama kavramının ortaya çıkmasını sağlamıştır.

Sosyal raporlama, en basit ifadeyle, işletmelerin sosyal sorumlulukları kapsamında faaliyetlerinin ekonomik, sosyal ve çevresel sonuçlarını bir rapor aracılığıyla sosyal paydaşlarına sunmalarıdır. Sosyal raporlama, diğer adıyla sürdürülebilir raporlama, işletmelerin faaliyetlerinin üç boyutunu; ekonomik, çevresel ve sosyal başarımını sunar (Stirling, 2003: 1). Sosyal raporlama sağlamak istediği bu üç başarım yüzünden "Üç Boyutlu Raporlama Modeli" (TripleBottomLineReporting) olarak da adlandırılmaktadır.

Üç boyutlu raporlama modeli 2000'li yıllardan bu yana oldukça hızlı bir şekilde yayılarak yüksek popülarite kazanmıştır (Çolak, 2005: 3). İşletme-çevre ilişkilerinin bağımsız rapor hazırlamak suretiyle raporlanması kısmında açıklanacağı üzere, raporlama rehberi oluşturmayı amaçlayan ve bağımsız bir kuruluş olan Küresel Raporlama Girişimi de (Global ReportingInitiative-GRI) yıllık raporlarda ekonomik, sosyal ve çevresel performansları gösteren "Üç Boyutlu Raporlama Modeli"ni kullanmalarını işletmelere tavsiye etmektedir. Üç Boyutlu

Raporlama'daişletme performansı; ekonomik refah, sosyal adalet ve çevresel kalite ile mümkündür. Kısacası ekonomik veya mali başarım, sosyal başarım ve çevresel başarım işletme başarımını meydana getirmektedir.

Sosyal raporlama kavramı 1970'li yıllarda ortaya çıkan bir kavram olup, ilk çıktığı yıllarda işletmeler üzerinde çıkar gruplarının ve toplumun baskısı bugünkü kadar fazla olmadığı için başlangıçta bu kavramın gereği yapılamamıştır. Ayrıca sosyal raporlamaya ilişkin ilkeler ve standartların bulunmaması ilk yıllarda raporun etkin kullanılamamasının diğer bir nedenidir.

Sosyal raporlamanın, ilk çıktığı yıllardan 1990'lı yıllarda üç boyutlu raporlama adını alana kadar, finansal raporlarla birleştirildiği, genellikle yıllık raporların ayrı bir bölümünde finansal tablolara dipnot, yönetim kurulu başkanının mektupları ya da ortaklara özel raporlar olarak yer aldığı gözlenmektedir (Sözbilir, 1981: 67). Günümüzde sosyal raporlama, raporlanış şekli açısından bu özelliğini korumaktadır fakat içerik açısından çok fazla değişim göstermiştir. Sosyal raporlamanın bir alt başlığı olan çevresel raporlama yönteminde her iki raporlama yöntemine de geniş bir şekilde yer verilecektir.

Sosyal raporlama 40 yıldan fazla bir geçmişe sahip olmasına rağmen günümüzde hala çok az ülkede yasal düzenlemeyle zorunlu hale getirilmiştir. Türkiye'de sosyal raporlama ve alt dallarına ait herhangi bir yasal düzenleme yoktur. Dünyada ve Türkiye'de sosyal raporlamanın yasal bir çatı altına alınamamasının nedeni hala "gönüllülük" esasına dayanmasıdır.

Sosyal raporlamanın işletmeler açısından önem taşıdığı bir diğer nokta ise işletmelerinbu sayede kendi reklamını yapabilmesidir. Sosyal raporlamanın reklam

dışında işletmeye mali faydaları da bulunmaktadır. Sosyal paydaşlar (menfaat grupları) ekonomik, sosyal ve çevresel performans hakkında açık ve dürüstçe iletişim kuran işletmeleri destekleyici bir tavır almaktadır. Bu tarz raporlar işletmelerin hisse senetlerine olan talebi artıracağı gibi ürettiği mamullere olan talebin de artmasını sağlayacaktır. Nitekim Türkiye'de Trio Pazarlama Çözümleri A.Ş tarafından yapılmış "Tüketici Promosyonlarına Duyarlılık" araştırmasına göre, fiyat ve kalite açısından benzerlik gösteren iki mamul arasında mamul bedelinin bir bölümünün sosyal bir amaç için harcandığı durumlarda bu mamulü seçeceklerini söyleyen tüketici oranı %82'dir. Yine toplumun işletmelerden olan beklentilerinin tespitine yönelik olarak, Globescan tarafından 2001-2005 dönemini kapsamak üzere, aralarında Türkiye'nin de bulunduğu 19 ülkede yapılan araştırmaya göre, toplumun işletmelerden en önde gelen beklentisi, "çevreye zarar vermemeleridir". Katılımcıların %72'si bu görüştedir (Çolak, 2005: s.2-3).

Sosyal raporlamanın en önemli faydası sosyal paydaşlar ile sürdürülmesi gereken sürekli iletişime katkı sağlamasıdır. İşletmenin ve sosyal paydaşların davranış ve kararlarını etkileyecek iletişimleri desteklemeyen sosyal raporlar çok büyük değer yaratmazlar (Owen, 2005: 8).

Sosyal raporlama yatırımcılara öncelikle yatırım kararı alabilmeleri için ihtiyaç duydukları bilgileri sağlamaktadır. Zira yatırımcılar artık bir işletmenin sadece ekonomik durumu ile ilgilenmemektedir. İşletmenin üretim sırasında çevreye verdiği zarar, çevreyi korumak için yaptığı yatırımlar, çalışanlarına sağladığı haklar vb.sosyal ve çevresel faktörler de yatırımcıların karar alma mekanizmalarında önemli rol oynamaktadır. Sosyal raporlar işletmelerin çevresel ve sosyal alanlardaki başarıları, zayıf yanları ve amaçları doğrultusunda daha büyük bir şeffaflık

sağlamaktadır. Bu açıdan sosyal raporlama ile işletmeler öncelikle yatırımcılarının bilgi taleplerini karşılamaktadır (Angay, 2006: 35).

Çalışmamızda konu gereği üç boyutu olan sosyal raporun sadece "çevresel raporlama" kısmına değinilecek olup, ekonomik ve sosyal raporlama kısmı göz ardı edilecektir.

2.2 Çevresel Raporlama

Çevresel raporlama; bir işletmenin çevreyle ilgili faaliyetlerini, işletme içindeki ve dışındaki ilgili çıkar gruplarına mevcut mali tablolar aracılığı ile veya bağımsız bir rapor halinde gönüllü olarak sunmasıdır. Çevresel raporlama literatürde sosyal raporlamanın bir alt başlığı olduğu için, üç boyutlu raporlama yada bu kavram yerine kurumsal sosyal sorumluluk raporlaması (CorporateSocialReporting) olarak da adlandırılmaktadır.

Çevresel raporlama bir işletmenin çevre üzerine etkileri, bu etkileri yönetme performansı ve ekolojik bakımdan sürdürülebilir kalkınmaya katkısı dahil, çevresel performansı hakkındaki bilgilerin kamuya açıklanmasıdır.[5] Daha basit bir şekilde, çevresel raporlama işletme tarafından çevresel performans bilgisinin ilgili taraflara iletilmesi olarak tanımlanabilir.

Çevresel raporlama ile ilgili bir diğer tanım ise Birleşmiş Milletler Çevre Programı (United Nations Environmental Programming-UNEP) tarafından

[5] PUBLIC ACCOUNTS AND ESTIMATES COMMITTEE, Final Report on Environmental Accounting andReporting, PublicAccountsandEstimatesComitteeForty-Sixth Report toParliament, AuthorityGovernment Printer fortheState of Victoria, no.141, Session 1999-2002, Çeviren Hikmet ULUSAN.

yapılmıştır. Buna göre çevresel raporlama;işletmelerin çevresel performanslarını ve işletme içinde uygulanan birleştirilmiş çevre yönetim sistemini, işletmenin çevreye karşı sorumluluğunu ve çevre ahlakına nasıl uyduğunu göstermek amacıyla gönüllü olarak hazırlanmış etkili bir iletişim aracıdır (Kaya, 2002: 112).

Yapılan tanımlardan anlaşılacağı üzere, klasik anlamda finansal raporlama ile çevresel raporlama arasındaki temel fark "gönüllü" olarak yapılmasıdır. Diğer finansal tabloları standartlaştıran en büyük etmenlerden birisi de yasal düzenlemeler ile zorunlu hale getirilmesidir. Çevresel raporların gönüllü olarak yapılması standartlaştırmanın önündeki en büyük engellerden birisidir. Bu nedenden dolayı tek tip bir raporlama modeli oluşturulamamış, birkaç model üzerinde uzlaşma sağlanmış gibi gözükse de, karşılaştırılabilirlik açısından tek tip raporlama modeli arayışı sürmektedir. Fakat yaşanan gelişmeler, çevresel raporlamanın yakın gelecekte genel bir uygulamaya dönüşeceğinin sinyallerini vermektedir.

Çevresel raporlama hem dahili hem harici raporlama unsurlarına sahiptir. Dahili raporlama esas itibariyle işletme yönetiminin ihtiyaç duyduğu bilgiler ile ilgilidir. Harici raporlama ise kamuya yapılan bilgi açıklamaları ile ilgilidir. Çevresel raporlar niteliksel ve niceliksel bilgileri içerir. Niceliksel bilgiler finansal veya finansal olmayan biçimlerde olabilir (Ulusan, 2009: 185).

Sosyal sorumluluğun işletmeler açısından çok önemli olduğu günümüzde hala çevresel raporlamayı kavrayamayan önemli sayıda işletme vardır. Bunun en büyük sebeplerinden birisi küçük ve orta ölçekli işletmelerin birçoğunun bu raporların maliyetinin çok yüksek ve faydasının ise çok düşük olduğunu düşünmesidir. Ayrıca çevresel raporlamanın günümüzde genellikle isteğe bağlı ve gönüllü olarak yapılması

bu raporlama tipinin yaygınlaşmamasının nedenlerinden birisidir. Fakat son zamanlarda çevresel raporlamanın zorunlu olarak yapılmasına doğru bir hareket vardır. Danimarka, Yeni Zelanda, Fransa ve Hollanda çevresel raporlama konusunda yasaları uygulamaya koymuşlardır.

Sosyal raporlama kapsamında çevresel raporlama ve çevresel bilgileri kayıt altına alma günümüz Türkiye'sinde hızla artan bir trend göstermektedir. İstanbul Sanayi Odası'nın bir anketinde ISO14001 belgesi almış 36 şirketin yüzde80'inin çevresel maliyetleri bir biçimde izlediğibelirtilmektedir (Kaya, 2003, 118).

2.3 İşletmelerin Çevresel Rapor Hazırlama Nedenleri

İşletmelerin kâr amacı gütmeyen işlerde yer almasının şüphesiz nedenleri vardır. Bu nedenlerin bir kısmı toplumsal baskıdan bir kısmı ise yasal sorumluluktan kaynaklanmaktadır. Çevresel raporlama da işletmelerin doğrudan olmasa da kâr amacı gütmediği hatta çoğu zaman işletmelere külfet ve maliyet getirecek işler arasında yer almaktadır. Bu gerçeğe rağmen işletmeleri çevresel raporlamaya iten nedenler bulunmaktadır. Bu nedenler şu şekilde sıralanabilir:

- İşletmeler çıkar gruplarından gelen baskıları önlemek amacıyla çevresel rapor hazırlamaktadırlar. Burada çıkar gruplarından kasıt çevre koruma örgütleri vb. kuruluşlar olduğu gibi hissedarlar, yatırımcılar, aracılar vb. olabilir. Çünkü işletmelerden genel anlamda kâr bekleyen çıkar grupları, çevresel konuların ve sorunların gündeme gelmesiyle artık işletmelerin çevresel konulara da ağırlık vermesini arzu etmektedir. Burada çıkar gruplarının

işletmenin sürekliliğini devam ettirmek için sözde raporlama yapması, özde çevre konularını ikinci plana itmesi ayrı bir tartışma konusudur.

- İşletmenin çevresel raporlama aracılığı ile toplumda "yeşil işletmeci" imajını elde etmesi, işletme imajının güçlenmesini sağlamaktadır.

- Klasik finans eğitiminde işletmelerin karşılaştıkları riskler iki başlık altında toplanmaktadır. Bunlar sistematik ve sistematik olmayan risklerdir. Sistematik risk firmanın müdahalesi dışında gerçekleşen, işletmenin kendisinden kaynaklanmayan ve firma tarafında kontrol edilemez risklerden oluşmaktadır. Bunlar; pazar riski, enflasyon riski ve faiz oranı riskidir. Sistematik olmayan risk ise işletmenin kendisinden kaynaklanan ve işletmenin kontrol edebileceği faaliyet riski, finansal risk ve yönetim riskidir. Bu risk ayrımında unutulan, her işletmenin karşılaşabileceği çevresel risktir. İşletmeler bu riski hazırlayacakları çevresel raporlar sonucunda fark edebilirler. Kısaca çevresel raporlama hazırlama gerekliliğinin bir diğer nedeni ise çevresel riskin yönetilmesidir.

- Çevre raporu hazırlamanın bir diğer nedeni ise işletmenin çevresel performansını görmesi ve ilgili çıkar gruplarına iletmesidir.

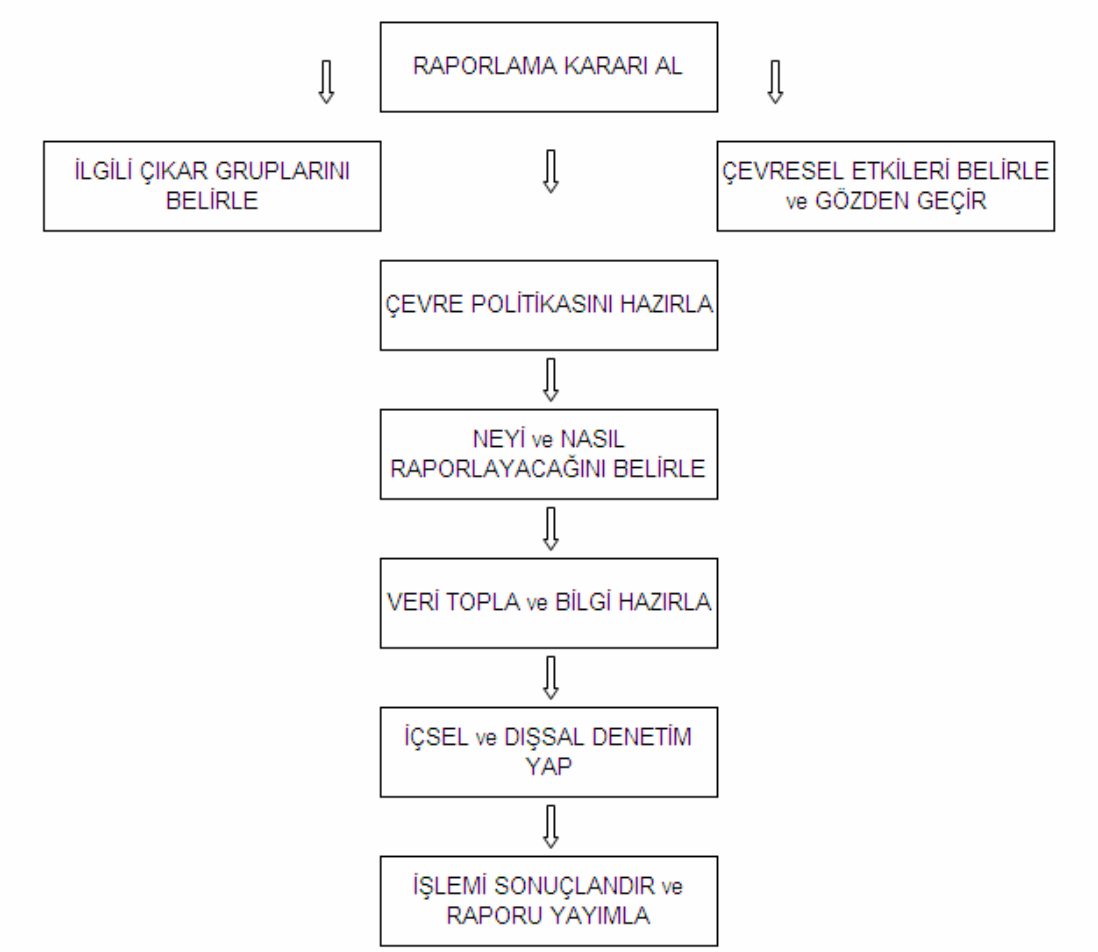
- Geleneksel finansal raporlar ve açıklamaları ile yetinmeyen işletme dışı gruplar, günümüzde hızla gelişen doğal çevre bilincine paralel olarak, işletmeden ayrıca çevre konularını içeren raporlar istemektedir(Yarbaşı, 1998: 50).

- Geleneksel raporlama sistemi daha çok parayla ifade edilebilen verileri kabul ederken, parayla ifade edilemeyen verileri dipnotlar vasıtasıyla açıklamakta, açıklayamadığı birçok veri muhasebe sistemi dışarısında kalıp, mali raporlarda yer almamaktadır. Ayrıca geleneksel raporlama sisteminde, çevresel unsurlar ayrı bir hesap yerine mevcut hesapların alt hesaplarında yer alarak raporlanmakta ve bu durum da çevresel unsurların "belirgin" olarak raporlanmasını önlemektedir.İşletmeleri çevresel raporlamaya iten bir diğer sebepde çevresel unsurların ve maliyetlerin açıkça ifade edilemediği bir finansal yapıda bu unsurların ilgili yöntemlerle raporlanmasıdır.

2.4 Çevresel Raporlama Süreci (EnvironmentalReportingProcess)

Çevresel faaliyetlerini raporlamak isteyen bir işletmenin öncelikle raporlama kararı almış olması gerekir. Bu kararda daha çok stratejik hesaplar ve hedefler de dikkate alınmalıdır (Kaya, 2002: 134).

Çevresel raporlama süreci, raporlama kararı almakla başlayan ve ilgili raporun yayınlanmasıyla sona eren bir süreçtir. Bu süreç şu şekil ile ifade edilebilir:



Şekil 3: Çevresel Raporlama Süreci

Kaynak: Kaya, 2002: 134.

a. *Raporlama Kararının Alınması*

Çevresel raporlama kararı alma ülkelere göre değişmekle beraber genellikle gönüllü olarak hazırlanan bir rapor türü olduğundan, sürecin başlayabilmesi için işletme yönetiminin karar alması gerekmektedir. Bu karar alınırken işletme yönetimi, işletme imajının artması, çıkar gruplarının baskısının azalması, diğer işletmelere karşı üstünlük sağlanması gibi faydaları göz önünde bulundurduğu gibi, bu raporun belirli bir maliyet gerektirmesi vb.

giderleri de göz önünde bulundurmalıdır.İşletme yönetimi bu fayda-maliyet analizini yaptıktan sonra raporlama kararı alarak süreci başlatır.

b. İlgili Çıkar Gruplarının Belirlenmesi

İşletme yönetimi raporlama kararı aldıktan sonra, raporun hitap edeceği kesimi belirlemek durumundadır. Çünkü çıkar grubuna göre raporun ayrıntıları değişiklik gösterebilir. Örneğin, çevre koruma örgütleri vb. kuruluşlara sunulacak raporda çevresel maliyetlerin parasal değerinden çok, çevreyi korumak için çaba harcandığının yansıtılması ve gösterilmesi gerekir. Yatırımcılar ve hissedarlar için ise önemli olan çevresel maliyetlerin finansal tablolardaki değerleridir. Kısacası raporun sunulacağı kesime göre, özde aynı kalmak ve yanıltıcı olmamak koşulu ile raporun ilgili kısmı ön plana çıkarılmalıdır.

c. Temel Çevresel Etkilerin Belirlenmesi ve Gözden Geçirilmesi

Birinci bölümde, işletme-çevre ilişkilerinde açıklandığı üzerine işletme faaliyet gösterdiği çevre ile sürekli etkileşim içerisindedir. Bu etkileşim genellikle işletmelerin sera etkisi, ozon tabakasının delinmesi, hava, su, toprak kirliliği gibi etkilere neden olmaktadır. İşletme yönetimi bu etkilerden hangisine neden olduğunu araştırmalı, diğer işletmelerin bu etkileri nasıl raporladıklarını gözden geçirmelidir.

d. Çevre Politikasının Hazırlanması

Çevresel raporlama sürecinin bu aşamasında işletme yönetimi çevreye yönelik faaliyetlerini, niyet ve ilkelerini, amaç ve hedeflerini kapsayan bir çevre politikası hazırlar. İşletme yönetimi çevre politikası ile çevrenin korunması, kollanması ve kalitesinin yükseltilmesi, insan sağlığının korunması, doğal kaynakların akılcı ve dikkatli kullanılması gibi konuları ele almalıdır.

e. Neyi ve Nasıl Raporlayacağının Belirlenmesi

Çevre raporunda işletme hangi etkiye neden oluyor ise, içeriğinde o etkiden bahseder. Örneğin işletmenin bulunduğu çevrede ormanlıklarda sirkeye yakın bir tarzda asitlilikten söz edilebiliyorsa ya da ağaç türlerinin büyüme hızı yarı yarıya azalıyorsa, işletme asit yağmurunun hangi faaliyetinden kaynaklandığını raporunda belirtir.

Çevre raporunun nasıl sunulacağı ise büyük önem arz etmektedir. Dragon Araştırma Çalışmasına göre, raporun en fazla 50 sayfa civarında olması önerilirken, bilgilerin diyagram ve grafikler aracılığıyla sunulması talep edilen bir uygulamadır. Ayrıca ifadeler dikkatle seçilmeli ve her şeyden önce rapor işletmenin stili ile uyumlu olmalıdır. İşletmenin çevreyi "ana sorun" olarak gördüğü hazırlanan raporda çıkar gruplarına hissettirilmelidir. Özellikle parasal harcamalara yer verilmesi iyi bir işletme imajı için gerekli görülmektedir (Kaya, 2002: 137).

f. Verilerin Toplanması

Verilerin toplanması, işletmelere göre farklılık gösterebilir. Örneğin, çevreye suyoluyla zehirli atık bırakan bir işletme, tahliye borularına günde kaç birim

atığı suya bıraktığını gösteren saatler yerleştirilebilir. Ya da doğaya zehirli gaz salınımı yapan bir fabrikanın bacasına filtre takılarak doğaya ne kadar gaz salındığı ölçülebilir. İşletme bu teknolojik araçlardan faydalanarak topladığı verileri süreçten geçirerek ilgili bilgiyi üretir.

g. *Verilerin İçsel ve Dışsal Denetiminin Yapılması*

İşletmelerin artan çevresel baskılar ve işletme imajı nedeniyle meydana getirdiği çevresel raporun doğru bir sonuç verebilmesi ve ürettiği bilginin güvenilir olması verilerin içsel ve dışsal denetiminden geçmektedir. Çevresel denetimin sağlıklı bir sonuç vermesi,verilerin içsel ve dışsal denetiminin yapılması ile sağlanır. İşletme içinde çalışan kişilerin yaptığı "içsel denetim" çıkar gruplarının ve kamuoyunun güvenini kazanmak için yeterli değildir. Bununla beraber bağımsız denetçilerin (dış denetçiler) de raporla ilgili görüş ve imzalarına ihtiyaç vardır. Bu şekilde işletme hakkında kötü kanaatlerin oluşması engellenir. Şu da unutulmamalıdır ki, dış denetime tabi olmuş bir rapor, sadece iç denetimden geçmiş bir rapora nazaran daha güvenilirdir.

h. *Çevre Raporunun Sonuçlandırılması ve Yayınlanması*

İçsel ve dışsal denetimini tamamlamış bir çevresel rapor, mevcut mali tablolarla, yıllık raporun bir parçası olarak raporlanabileceği gibi, bağımsız raporlama şeklinde de yayınlanabilir. Bu iki raporlama yönteminin ne olduğu ileriki konularda açıklanacağından burada değinilmeyecektir. Burada vurgulanmasıgereken nokta; hangi raporlama yöntemi seçilirse seçilsin, bu raporun hitap ettiği çıkar gruplarının beklentilerinin karşılanması gerektiğidir.

2.5 Muhasebenin Varsayımları Işığında Çevresel Raporlamanın Temel Varsayımları

Çevresel raporlamanın temel varsayımlarına ait özel bir çalışma yoktur. Bu nedenle çevresel raporlamanın temel varsayımları, muhasebenin varsayımlarından yola çıkarak açıklanmaya çalışılacaktır. Bu amaçla, Uluslararası Muhasebe Standartları'ndan, Türkiye Muhasebe Standardı'ndan (TMS) ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları'ndan (TFRS) yararlanılacaktır.

2.5.1 Çevresel Raporlamanın Temel Varsayımları

Çevreye uygun muhasebe sisteminin sağlıklı bir şekilde ele alınabilmesi ve diğer muhasebe dallarıyla uyumlu hareket edebilmesi muhasebenin temel kavramlarıyla olan uyumluluğuna bağlıdır. Çevresel raporun finansal raporlarla entegrasyonu ve bir bütünlük arz etmesi de temel varsayımları göz önünde bulundurması ve uygulamasına bağlıdır.

Çevresel raporlamanın temel varsayımları birinci bölümde yer alan muhasebenin temel kavramları açısından çevre ve çevre muhasebesi kısmındaki temel kavramlarla benzerlik göstermektedir.

Burada temel varsayımlardan bahsederken konuyu daha spesifik hale getirmek ve özden uzaklaşmamak için sadece ilgili varsayımların çevresel raporlarla bağlantılı kısımları ele alınacaktır. Aşağıda kişilik, tahakkuk esası, süreklilik ve önemlilik varsayımları ele alınmıştır.

2.5.1.1 Kişilik Varsayımı

Bu varsayım, işletmenin sahip veya sahiplerinden, yöneticilerinden, personelinden ve diğer ilgililerden ayrı bir kişiliğe sahip olduğunu ve o işletmenin muhasebe işlemlerinin sadece bu kişilik adına yürütülmesi gerektiğini öngörür(Çaldağ, 2005: 3).

Tanımdan da anlaşılacağı üzere işletmenin çevresi dışında çeşitli gruplarla girdiği ilişkilerde ayrı bir kişiliğe sahip olduğundan hareket edilmelidir. Aynı konuda Sermaye Piyasası Kurulu (SPK)'nun yaklaşımı ise, belirli kaynakları kontrolünde bulunduran ve bu kaynakların kullanımından sorumlu olan işletme birimleri de bir kişiliğe sahiptir. Buna göre sadece işletme tüzel kişiliği değil, aynı işletme içindeki belirli miktarda kaynağı kontrolünde bulunduran örneğin finans, üretim vb. departmanların da ayrı bir kişiliğe sahip olduğu varsayılır. Kısacası SPK'ya göre, hem işletmenin sahip olduğu tüzel bir kişilikten hem de işletmenin alt birimlerinin işletme tüzel kişiliğinden ayrı bir kişiliğe sahip olduğu varsayılmaktadır.

Kişilik varsayımı çevresel raporlama ile ilişkilendirildiğinde SPK'nın konuya bakış açısından hareket ederek, çevresel raporu hazırlayan departmanın ayrı bir kişiliğe sahip olduğu varsayılmaktadır. Hatta Kaya'ya göre, çevresel raporun bile ayrı bir kişiliğe sahip olması gerekmektedir. Böylelikle rapora "raporlama kişiliği" verilmiş olacaktır. Bu kişilik raporlama ile ilgili tüm hususlardan artık sorumlu olacaktır (Kaya, 2002: 139).

Kısacası kişilik varsayımı, öncelikle raporlama departmanına raporlama işlevini yürütmek üzere kişilik kazandırılması, daha sonra hazırlanan raporun

raporlama kişiliği elde edip, neleri raporlayacağı, raporladığı bilgilerin kapsamı ve güvenilirliliğini açıklamasıdır.

2.5.1.2 Tahakkuk Esası Varsayımı

Bu varsayım işletme faaliyetlerinin sonucunda oluşan gelir ve giderlerin ait olduğu dönemde tahakkuk ettirilmesi esasına dayanmaktadır.

Tahakkuk esası varsayımı normalde muhasebenin 12 temel kavramı arasında doğrudan yer almayan bir kavramdır. Ancak tahakkuk esası, dönemsellik kavramının alt başlıklarında yer alan bir varsayımdır. Dönemsellik kavramı; işletmenin sürekliliği kavramı uyarınca sınırsız kabul edilen ömrünün, belli dönemlere bölünmesi ve her dönemin faaliyet sonuçlarının diğer dönemlerden bağımsız olarak saptanmasıdır. Bu kavramın gereği olarak, gelir ve giderler tahakkuk esasına göre muhasebeleştirilir;hâsılat, gelir ve kârlar aynı döneme ait maliyet, gider ve zararlarla karşılaştırılarak muhasebeleştirilmelidir.

Tahakkuk esası varsayımı çevresel raporlama açısından ele alındığında, işletmenin herhangi bir faaliyeti sonucunda olumlu veya olumsuz şekilde meydana gelen ve uzun süre devam edeceği varsayılan çevresel etkinin, ilgili döneme etkisinin raporlanması gereğidir. Ancak ilgili çevresel etkinin ait olduğu döneme tahakkukunun nasıl yapılacağı ve nasıl uygulanacağı konusu belirsizliğini korumaktadır. Yalnız şu kısım belirgindir ki, çevresel etkinin işletme açısından geçerliliği bulunmadığı veya ortadan kalktığı anlaşıldığında, bu husus mali tabloların dipnotlarında tam açıklama kavramı gereği belirtilmelidir.

2.5.1.3 Süreklilik Varsayımı

Bu varsayım, kuruluş sözleşmesinde aksi bir kayıt bulunmadıkça işletmenin faaliyetlerini bir süreye bağlı olmaksızın sürdüreceğini, sahiplerinin ya da hissedarlarının yaşam süreleriyle sınırlı olmadığını ifade etmektedir. Tanımdan da anlaşılacağı üzere işletmeler faaliyetleri için belirli bir süre belirlemezler.

Türkiye Muhasebe Standartları Kuruluna göre, finansal tablolar normal olarak işletmenin devamlılığı ve öngörülebilir bir gelecekte de faaliyetlerini sürdüreceği varsayımına dayanılarak hazırlanır. Böylece işletmenin ne tasfiye niyetinin ne de ihtiyacının olduğu, faaliyet hacminin de önemli bir ölçüde azalmayacağı varsayılır (TMSK, 2008: 11).

Süreklilik varsayımı çevresel raporlama ile ilişkilendirildiğinde iki ayrı açıdan olayı ele almak gerekmektedir. Birinci açı, işletmenin çevreyi korumak amacıyla ya da çevreye verdiği zarardan dolayı oluşan maliyetin ve harcamaların maliyet esasına göre kayda alınmasıdır. Çevresel maliyetlerin parasal olarak ifade edilmesi gerektiği ve bunun zor bir süreç olduğu unutulmamalıdır.

Süreklilik varsayımının çevresel raporlama ile olan ikinci ilişkisi ise tahakkuk esasına göre kaydı yapılan ve ilgili dönemde raporlanan borçların işletmece ödenip ödenemeyeceğinin tespit edilmesidir. Burada kastedilen borç, çevresel borç olup, önemli olan işletmenin bu borç için diğer borçlarında olduğu gibi fon ayırıp ayırmadığı ya da elindeki mevcut fonun yetip yetmeyeceğidir.

Sonuç olarak süreklilik varsayımı gereği işletmeler belirli bir süre için değil, sonsuz ve sınırsız faaliyet yapacağı için özellikle çevresel varlıklarını maliyete göre

değerlemeli, raporlanacak çevresel borçlarını tazmin için gerekli fonun olduğuna dair göstergeleri de raporlanmalıdır (FEE, 1999: 19).

2.5.1.4 Önemlilik Varsayımı

Önemlilik varsayımı, bir hesap kalemi veya mali bir olayın nisbi ağırlık ve değerinin, mali tablolara dayanılarak yapılacak değerlemeleri veya alınacak kararları etkileyebilecek düzeyde olmasını ifade eder. Bu varsayım gereği herhangi bir hesap kalemi, finansal olay önemli ise mutlaka mali tablolarda yer almalıdır.

Önemlilik varsayımında bir hesap kaleminin ya da mali olayın finansal tablolara yansıtılırken önemli olup olmadığının nasıl kararlaştırılacağı konusu tartışılmaktadır. Eğer işletmenin meydana getirdiği çevresel kirlilik doğanın absorbe edebileceği kısmı aşıyorsa, yani doğanın yenileme kapasitesini aşıyorsa ilgili çevresel kirlilik artık mali tablolara yansıyacak kadar önemlilik arz etmiştir. Böyle bir durumda işletme, doğanınabsorbekapasitesinin artan kısmını niceliksel olarak hesap ederek finansal tablolarda çevresel raporlama üst başlığında çevresel etkiyi raporlamalıdır.

2.6 Finansal Tablolarda Yer Alan Bilgilerin Taşıması Gereken Özellikler Işığında Çevresel Raporlamanın Nitelikleri

Finansal tabloların temel amacı, bir işletme hakkında ekonomik kararlar alınırken faydalı olabilecek bilgiler sunmaktır. Yatırımcılar, kredi verenler, finansal analistler, ekonomistler, hükümetteki politika belirleyicileri ekonomiyi şekillendiren

kararlar alırken finansal tablolar ve diğer muhasebe raporlarına güvenmeleri gerekir. Bu nedenle finansal tabloda yer alan bilgilerin bazı niteliklere sahip olması hayati önem taşımaktadır (Arı, 2008: 28).

Bir finansal raporun taşıması gereken ilgililik, güvenilirlik, zamanlılık gibi niteliksel özellikler ilgili finansal raporun kalitesini artırmaktadır. Temel varsayımlara sahip olan çevresel raporun aynı zamanda niteliksel özelliklere sahip olması raporun doğası gereğidir. Çevresel raporların taşıması gereken özellikler şu şekilde sıralanabilir:

2.6.1 Uygunluk (İlgililik)

Bilginin kullanıcılar açısından uygun olabilmesi için karar alma konuları ile ilgili olması gerekir. Kısacası ilgili bilgiden yararlanmak isteyenlerin ihtiyaçlarını karşılayacak şekilde bilginin elde edilmesidir. Bu özellik "ilgililik" olarak da adlandırılmaktadır. Çevre raporunun hazırlanmasında da uygunluk niteliğinin göz önünde bulundurulması gereği açıktır. Örneğin, çıkar gruplarına sunulacak bir raporun çıkar gruplarının taleplerine uygun olması gerekmektedir. Aksi takdirde rapor bir kâğıt parçası olmaktan ileri geçemez. İşletme çıkar gruplarının ya da herhangi bir grubun taleplerini anlamak için geçmiş tecrübelerine başvurabileceği gibi, anket vb. yolları da deneyebilir. Böylelikle ortaya çıkan rapor çıkar gruplarının talepleriyle örtüşecek ve rapor uygun bir niteliksel özellik taşıyacaktır.

2.6.2 Güvenilirlik

Bilginin faydalı olması için güvenilir de olması gerekir. Bilgiler maddi hata ve önyargıdan uzak olduğu zaman güvenilir kabul edilir ve bilgi kullanıcıları tarafından dürüst bir şekilde gerçekleri yansıtıyor olarak algılanır.

Arı'ya göre, kurumsal yönetim ilkelerinden biri olan şeffaflığın sağlanabilmesi için paydaşlara yani bilgi kullanıcılarına açıklanacak olan bilgilerin nitelikli ve güvenilir olması gerekir (Arı, 2008: 29). Güvenilirlik sadece geleneksel mali tablolarda değil, aynı zamanda çevresel raporlarda da bulunması gereken bir özelliktir (FEE, 1999: 21). Çevresel raporun önemli hatalar içermemesi, önyargılı olmaması ve açıkladığı konuyu makul temeller üzerine bina etmiş olması güvenilirlik açısından önemlidir. Örneğin kirlilik permisi[6] olan bir işletmenin, çevresel raporunda bundan hiç bahsetmemesi ve doğaya saldığı kirletici gazlarla ilgili kayıt tutmaması güvenilirlik açısından zedeleyici bir görüntüdür.

2.6.3 Zamanlılık

Bilgi ancak doğru zamanda eksiksiz bir biçimde kullanıcılara ulaştırılırsa değer taşır. Bilginin değerlendirilmesinde zamanlama çok önemlidir. Bilginin gecikerek kullanıcılara ulaşması halinde, bilgi ne kadar açık ve anlaşılır olursa olsun istenilen faydayı sağlayamayacaktır (Tuzcu, 2003: 29).

Çevresel raporun yayınlanma zamanı da önem arz etmektedir. Mali tablolar yasal zorunluluktan dolayı her yıl ve yılsonlarında yayınlanmaktadır fakat çevresel

[6] Kirlilik permisi (PollutionPermits), kamu otoritelerince işletmelere verilen, belirli bir zaman diliminde ve belirli bir miktarda kirletici gazları atmosfere yayma iznidir. Çünkü teorik olarak her işletmenin az veya çok çevreyi kirlettiği varsayılmaktadır.

rapor için böyle bir zorunluluk ve yasal düzenleme olmadığı için raporun yayınlanmasında kesin bir zaman diliminden bahsetmek zordur.Çevresel raporun yayınlanma zamanı hakkında bazıları çevresel etki ve maliyetlerde değişiklik oldukça raporlamayı savunurken, bazıları çevresel etkinin hemen anlaşılamayacağından dolayı 3-4 yıl arayla raporlanması gerektiğini, bazıları da toplumun her yıl bu bilgiyi istemek hakkı olduğuna dayanarak her yıl yayınlanması gerektiğini savunmaktadır.

2.6.4 Karşılaştırılabilirlik ve Tutarlılık

Finansal tablo ve raporların karşılaştırılmasının amacı işletmelerin finansal durum ve performansının zaman içinde nasıl bir eğilim gösterdiğini anlamak içindir. Aynı şekilde çevresel raporların karşılaştırılmasının sebebi, işletmenin yıllar itibariyle nasıl bir "çevresel performans" sergilediğinin anlaşılmasıdır. Ancak çevresel raporların karşılaştırılabilmesi için çevresel bilgilerin aynı şekilde kaydedilmesi, sınıflandırılması ve raporlanması gerekmektedir. Kısacası tutarlılık olarak adlandırdığımız niteliksel özelliğin anlamı, işletmenin yıllar itibariyle aynı muhasebe ilke ve metotlarını kullanması gereğidir. Farklı muhasebe kurallarıyla tutulmuş iki raporun karşılaştırılırken güçlükçekileceği açıktır. Burada ayrı muhasebe ilke ve kurallarının kullanılmasından kasıt tükenme payı, stok değerleme yöntemleri, maliyet hesaplarında hangi grubun seçileceği gibi seçimlik konulardır.

Tutarlılık kavramına uyulmaması, muhasebe yoluyla sağlanan verilerin karşılaştırılabilme niteliklerini ortadan kaldırır. Bu verilerden yararlanarak karar alma durumunda olan işletme ile ilgili çevrelerin de yanılmalarına neden olur. Bunun

nedeni; uygulanan muhasebe politikalarında (örneğin amortisman hesaplama ve stok değerleme yöntemlerinde) yapılan değişikliklerin, ilgili döneme ait bilançoyu (örneğin mamul maliyetini) ve faaliyet sonuçlarını (örneğin satılan mamuller maliyetini ve brüt satış kârı veya zararını) önemli ölçüde değiştirmesidir (Gürdal, 2009: 1).

Geçerli nedenlerin bulunduğu durumlarda, gerçekleştirilen muhasebe uygulamalarında değişiklikler yapılması sözkonusu olabilir. Tutarlılık kavramının ihlal edilmesi anlamını taşımayan bu değişiklikleri; muhasebe politikaları, muhasebe tahminleri ve hatalar çerçevesinde açıklamak mümkündür (Gürdal, 2009: 1).

Finansal tablo kullanıcıları, işletmenin birkaç yıllık finansal tablolarını karşılaştırabilmek olanağına sahip olmak isterler. Bu nedenle, tutarlılık ilkesi gereği, benzer işlemler, diğer olaylar ve durumlarda işletme tarafından her dönem aynı muhasebe politikalarının uygulanması beklenir. Bununla birlikte; muhasebe standartları tarafından gerekli kılınıyorsa veya değişiklik, işletmenin finansal tablolarında olayların ve işlemlerin daha uygun ve güvenilir bir şekilde sunulmasını sağlayacaksa muhasebe politikasında değişiklik yapılmasına izin verilmiştir (TMS 8.m 14).Örneğin stok değerlemede Ağırlıklı Ortalama Maliyet Yöntemi yerine İlk Giren İlk Çıkar yönteminin kullanılmaya başlaması işletme ile ilgili olarak daha anlamlı bir raporlama sağlarsa, değişiklik için söz konusu olabilir (Gürdal, 2009: 3).

Bunun yanında temelde aynı muhasebe ilke ve kuralları kullanılmak kaydıyla çevresel raporun özünü ve karşılaştırılabilirliliğini etkilemeyecek şekilde yapılan değişiklikler raporun dipnotlarında açıklanabilir.

2.6.5 Tarafsızlık

Finansal tablo ve raporlarda yer alan bilgilerin herhangi bir kişi veya grubun çıkarlarını korumak amacıyla değil, tarafsız olarak hazırlanması gerekir. Sübjektif olarak hazırlanan, çıkar gruplarını işletmenin istediği doğrultuda yönlendiren, işletmenin çevreye olan kötü etkilerinden değil iyi etkilerinden bahseden, toplumun işletmenin çevreyle ilgili hassasiyetlerinden tam olarak kanaat sahibi olamadığı çevresel raporların tarafsızlığından söz edilemez. Çevresel raporlamada genel kabul görmüş standartların olmaması da tarafsızlık özelliğini pasifize edecek bir unsurdur.

2.6.6 Anlaşılabilirlik

Finansal tablo ve raporlarda yer alan bilgilerin, o bilgiden yararlanmak isteyen gerçek ve tüzel kişiler tarafından anlaşılması gerekir. Raporda yer alan ve çıkar gruplarına sunulan bilgilerin anlaşılır derecede açık olması gerekmektedir. Çünkü açıklayıcı olmayan bilginin ilgili kullanıcı için bir fayda sağlamayacağı kesindir.

Çevre raporundayer alan bilgilerinde tam olarak anlaşılabilir olması gerekmektedir. İşletmenin çevresel raporu hazırlarken işin doğası gereği kullanılan teknik bilgiler ve terminolojinin, çıkar grupları ve kullanıcıların anlamasını zorlaştırmamalıdır. Bunun için dipnotlara yer verilmeli ya da raporun arkasında konuyla ilgili sözlük konularak bu durum giderilmelidir.

2.6.7 Doğru Gösterim

Muhasebe bilgilerinin güvenilir olabilmesi için, açıklamayı amaçladığı veya makul bir şekilde açıklanmış olduğunun beklendiği işlemleri doğru olarak yansıtması gereklidir (Karapınar ve diğerleri, 2007: 7).

Çevresel raporun yansıttığı bilgilerin doğru olduğunun inanılabilir olması için raporun bağımsız bir denetimden geçmesi ve raporun bağımsız denetimden geçtiğinin kamuoyuna ve çıkar gruplarına duyurulması gerekmektedir. Dış denetimden geçmiş bir çevresel raporun içerdiği bilgilerin doğru olduğuna dair kanaat artacak, bunun yanında işletmenin "yeşil imajı" güçlenecek, diğer işletmelere oranla daha rekabetçi olacaktır.

2.7 İşletme-Çevre İlişkilerinin Muhasebe Açısından Raporlanması ve 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.[7]

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.

Raporlama modelleriyle ilgili bazı kaynaklarda finansal nitelikli çevresel bilgilerin raporlanması ve finansal nitelikli olmayan çevresel bilgilerin raporlanması gibi ikili bir ayrıma gidilmiştir. Kanımızca bu çeşit bir ayrım raporlama yöntemi ayrımı değil, çevresel bilgilerin gruplandırılmasıyla ilgili bir ayrımdır. Çünkü ileride

[7] Türkiye'de ÇED (Çevresel Etki Değerlendirmesi) ile ilgili TC Orman ve Su İşleri Bakanlığı'nın hazırlamış olduğu rapor yazım rehberi bulunmaktadır. Fakat bu rehberde daha çok hazırlanacak ÇED raporu ile ilgili teknik bilgilere yer verilmiş olup, raporlama ile ilgili herhangi bir bilgi sunulmamıştır.

yıllık raporların genişletilmesi kısmında anlatacağımız üzere, bu tür raporlamada çevreyle ilgili hem finansal nitelikte olan yani nicel bilgiye(bilanço, gelir tablosunda gösterilecek kalemler gibi) hem de finansal nitelikte olmayan yani nitel bilgiye (bilanço ve gelir tablosu dipnotlarında ve yıllık raporun diğer kısmında yer verilen bilgiler) zaten yer verilecektir. Diğer raporlama şekli olan bağımsız raporlamada da çevresel bilgi kapsamında hem nicel hem de nitel bilgilere yer verilecektir. O yüzden çalışmamızda yöntem ayrımı bilgi şekli üzerine değil, raporlama şekli üzerine kurulacaktır.

Hangi yöntem seçilirse seçilsin her iki raporlamanın da kendine özgü fayda ve sakıncaları vardır. Burada önemli olan hangi rapor yönteminin seçilmesi gerektiğini açıklamak değil, çevreye duyarlılığın hem işletme hem de ülke düzeyinde artmasına katkı sağlamaktır.

2.7.1 İşletme-Çevre İlişkilerinin Yıllık Raporların Genişletilmesi Şeklinde Raporlanması

İşletme-çevre ilişkilerinin yıllık raporların genişletilmesi şeklinde raporlanabilmesi için sadece niceliksel bilgiye ihtiyaç yoktur. Raporlama şeklinde hem nicel hem de nitel bilgiler rapor kapsamına alınabilir. Yıllık raporların genişletilmesinde çevresel konular üç ayrı yerde raporlanabilir.Çevresel konular bilanço ve gelir tablosunda gösterildiği gibi muhasebenin doğası gereği dipnotlarda da açıklanabilir. Yıllık raporların genişletilerek çevresel konuların açıklanacağı üç yer başlıklar halinde şunlardır:

1. Çevreyle ilgili bilgilerin ve maliyetlerin bilanço ve gelir tablosunda gösterilmesi.

2. Çevreyle ilgili bilgilerin ve maliyetlerin bilanço ve gelir tablosunun dipnotlarında gösterilmesi.

3. Çevreyle ilgili bilgilerin ve maliyetlerin yıllık raporda ayrı bir bölümde gösterilmesi.

Bu üç başlık aşağıda, TekDüzen Hesap Planı'na bağlı kalınarak[8] ve konuyla ilgili örnek verilerek açıklanacaktır.

2.7.1.1 Çevreyle İlgili Bilgilerin ve Maliyetlerin Bilanço ve Gelir Tablosunda Gösterilmesi

Çevreyle ilgili finansal bilgi ve maliyetler, türüne göre aşağıdaki şekilde bilanço hesaplarında yer almalıdır:

1. Daha önce serbest mal olarak görülen çevre, çevre kirliliğinin ortaya çıkmasından sonra ekonomik mal olarak görülmeye başlamıştır.Ekonomik mal olarak görülmesi çevrenin stoklar grubunda izlenmesini öngörmüştür. İşletmenin sahip olduğu bu çeşit ekonomik malların çevresel özelliğinden dolayı katlanılacak ek maliyetler muhasebe açısından aşağıda açıklandığı üzere değişik şekillerde ele alınmalıdır:

[8] Burada Tekdüzen Hesap Planı'na bağlı kalmaktan kastımız, çevreyle ilgili bilgilerin ve çevresel maliyetlerin uyumlu bir şekilde aktarılması, mümkün olduğunca mevcut hesap kalemleriyle raporun meydana getirilmesidir.

1.1 Ticari mal alımında olduğu gibi alınan çevresel mallar ya 153 "Ticari Mallar" hesabının alt hesaplarında izlenmeli ya da tıpkı ticari mal gibi ayrı bir hesap açılarak izlenmelidir. 154 "Çevresel Mallar" hesabı örnek olarak verilebilir. 154 nolu hesap yerine 155-156 nolu hesaplarda kullanılabilir. Ayrıca çevre için alınan ilk madde ve malzeme 150 nolu hesabın alt hesaplarında izlenmelidir. Çevresel harcamaların bilanço hesaplarında gösterilmesi konusunda arıtma tesisi için alınan ilk madde ve malzeme 150 nolu hesap için örnek verilebilir.

1.2 Çevresel maliyetlerin teşvik fonu ile karşılanması durumunda, hesap planında ticari alacaklar grubunda 125 "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 (Haftacı, Soylu, 2008: 98).

2. İşletme çevreyi korumaya yönelik bir yatırım yapıyor ise 258 "Yapılmakta Olan Yatırımlar" hesabının alt hesapları kullanılır. Daha sonra bu hesabın alt hesabına göre ilgili ana hesaplara aktarımı yapılır. Bununla ilgili örnek, çevresel maliyetlerin muhasebeleştirilmesi konusunun bilanço hesapları alt başlığında verilmiştir.

3. Bilanço tarihinde belirgin olarak ortaya çıkan ancak tutarının ne olacağı kesin olarak bilinmeyen veya tutarı bilinmekle beraber ne zaman tahakkuk edeceği bilinmeyen kısa veya uzun vadeli çevresel borçlar için ayrılan karşılıklar 374 "Çevresel Borç ve Gider

Karşılıkları", uzun vadeli ise 474 "Çevresel Borç ve Gider Karşılıkları" hesabında izlenmelidir. 374 nolu hesap yerine 375-376-377-378 nolu hesaplar, 474 nolu hesap yerine 473-475-476-477-478 nolu hesaplar da kullanılabilir. Örneğin, işletme yasal yükümlülüklerden dolayı kısa vadede ortaya çıkacağını düşündüğü çevresel borçları için374 nolu hesap kalemini kullanabilir.

4. Çevre kirliliği kapsamında işletmeler genellikle duran varlık yatırımı yaparlar. Filtreler, su arıtma tesisleri, kirli atık ve hurda depoları vb. yatırımlar buna örnek verilebilir. İşletme yaptığı yatırımın türüne göre bunu 250 "Arazi ve Arsalar", 251 "Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri", 252 "Binalar", 253 "Tesis, Makine ve Cihazlar, 254 "Taşıtlar", 255 "Demirbaşlar" hesaplarının alt hesaplarında izlemelidir. Eğer bu hesaplara uygun çevreyle ilgili bir duran varlık yatırımı yapılmamış ise bu hesaplar yerine 256 "Diğer Maddi Duran Varlıklar" hesabı kullanılmalıdır. Bu hesap grubunun tüm kalemleri dolu olduğundan çevreyle ilgili olarak yapılan bir yatırımın ayrı bir hesapta izlenmesi mümkün değildir. O yüzden çevreyle ilgili hesaplar, ilgili hesapların alt hesaplarında takip edilmelidir. Bununla ilgili örnek, çevresel maliyetlerin muhasebeleştirilmesi konusunun bilanço hesapları alt başlığında verilmiştir.

5. İşletmenin çevreyle ilgili yaptığı çalışmalar sonucunda elde ettiği işletmeye özel çevre imajının patent altına alınması ya da ürettiği ürünlerin örneğin yenilenebilir olması sebebiyle, işletmenin aldığı mal veya mamul patenti 260 "Haklar" hesabının alt hesaplarında

izlenmelidir. Ayrıca kamu otoriteleri tarafından işletmelere verilen kirlilik permileri de bu hesabın alt hesaplarında takip edilebilir.

6. İşletmede ilk kez Çevre Yönetim Sistemi'nin kurularak sertifikanın alınması ve çevre el kitabının hazırlanması faaliyetlerine ilişkin maliyetler 262 "Kuruluş ve Örgütlenme Giderleri" hesabında izlenmesi doğru olacaktır (Yükçü, 1998: 145).

TABLO: 1

ÇEVRESEL MALİYETLERİN BİLANÇODA RAPORLANMASI

AKTİF **BİLANÇO** **PASİF**

	3.KISA VADELİ YABANCI
1.DÖNEN VARLIKLAR	**KAYNAKLAR**
10-Hazır Değerler	30-Mali Borçlar
11-Menkul Kıymetler	32-Ticari Borçlar
12-Ticari Alacaklar	33-Diğer Borçlar
125-Çevre Teşvik Fonundan Alacaklar	34-Alınan Avanslar
	35-Yıllara Yaygın İnş. Ve Onar.
13-Diğer Alacaklar	Hakedişleri
	36-Ödenecek Vergi ve Diğer
15-Stoklar	Yükümlülükler
150-İlk Madde ve Malzeme	
151.10 Arıtma Tesisi için Alınan	
151-Yarı Mamuller	37-Borç ve Gider Karşılıkları
151.10 Üretimdeki Yenilenebilir Ambalaj	374-Çevresel Borç ve Gider Karşılıkları
152-Mamuller	374.10 X Mahkemesindeki Dava
152.10 Satışa Hazır Çevresel Mamuller	
153-Ticari Mallar	375-"-"
154-Çevresel Mallar	376-"-"

	377-"-"
	378-"-"
	38-Gelecek Aylara Ait Gelirler ve Gider Tah.
155-"-"	39-Diğer Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar
156-"-"	
17-Yıllara Yaygın İnş. Ve Onarım Maliyetleri	
18-Gelecek Aylara Ait Giderler ve Gelir Tah.	
19-Diğer Dönen Varlıklar	
	4.UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR
2.DURAN VARLIKLAR	
22-Ticari Alacaklar	40-Mali Borçlar
23-Diğer Alacaklar	42-Ticari Borçlar
24-Mali Duran Varlıklar	43-Diğer Borçlar
25-Maddi Duran Varlıklar	44-Alınan Avanslar
250-Arazi ve Arsalar	47-Borç ve Gider Karşılıkları
250.10 Artezyen Kuyusu Arsası	473-"-"
250.20 Arıtma Tesisi Arazisi	474-Çevresel Borç ve Gider Karşılıkları
251-Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri	474.10 Y Mahkemesindeki Dava
251.10 Kanalizasyon Kanalı	475-"-"
251.20 Atık Su Boru Hattına Köprü İnşaatı	476-"-"

252-Binalar	477-"-"
252.10 Çevre Kongre Binası	478-"-"
	48-Gelecek Aylara Ait Gelirler ve Gider Tah.
253-Tesis, Makine ve Cihazlar	49-Diğer Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar
253.10 Su Arıtma Tesisi	
253.20 Katı Atık Ayrıştırma Makinesi	
254-Taşıtlar	
254.10 Sıvı Atık Taşıma Tankeri	**5.ÖZKAYNAKLAR**
258-Yapılmakta Olan Yatırımlar	50-Ödenmiş Sermaye
258.10 Arıtma Tesisi Projesi	52-Sermaye Yedekleri
258.10.10 İnşaat Giderleri	54-Kar Yedekleri
26-Maddi Olmayan Duran Varlıklar	57-Geçmiş Yıllar Karları
260-Haklar	58-Geçmiş Yıllar Zararları
260.10 Yenilenebilir Ambalaj Patenti	59-Dönem Net Karı (Zararı)
262-Kuruluş ve Örgütlenme Giderleri	
262.10 Çevre El Kitabının Hazırlanması	
28-Gelecek Aylara Ait Giderler ve Gelir Tah.	
29-Diğer Duran Varlıklar	

Çevreyle ilgili finansal bilgi ve maliyetler, türüne göre aşağıdaki şekilde gelir tablosunda yer almalıdır:

1. İşletmenin yapmış olduğu çevresel faaliyetlerin çoğu üretime ilişkin maliyetlerdir. Üretimle ilgili çevresel bir maliyet 730 "Genel Üretim Giderleri" hesabının alt hesabı olarak kayıt altına alınmalıdır. İşletmenin ürettiği mamulün bünyesine girmeyen ancak daha sonra yasal düzenlemeler ya da çıkar gruplarının baskısı yüzünden mamul bünyesine giren ve artık mamulün temel öğesi olan gider veya giderler 710 "Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri" hesabının alt hesaplarında izlenmelidir. Örneğinpamuk sapı, mısır koçanı ve ayçiçeği sapı gibi değersiz tarımsal biyo-atıklardan doğada kendiliğinden yok olabilen plastikler kullanmaya başlayan bir işletme mevcut ambalajlarına oranla daha fazla gidere katlanmaktadır. Aynı şekilde bu ambalajın maliyetine doğrudan doğruya yüklenebilen işçilik giderleri de 720 "Direkt İşçilik Giderleri" hesabının alt hesaplarında kayıt altına alınmalıdır. Bu şekilde 710-720-730 nolu hesapların borç kısımlarındaki tutarlar, ilgili hesaplarla beraber kayıt altına alınır. Muhasebeleştirme süreci sonucunda üretim maliyeti, çevresel maliyetleri de içerecek şekilde mamuller hesabında toplanır.

   İşletme satışa hazır mamulleri sattıkça üretimle ilgili olarak katlanılan çevresel giderler gelir tablosuna aktarılmış olacaktır.

2. İşletmenin çevreyi korumak amacıyla yaptığı araştırma maliyetleri 750 "Araştırma ve Geliştirme Giderleri" hesabının alt hesaplarında takip edilmelidir. Aynı şekilde işletme yönetimince çevre politikasının tayini, çevreyle ilgili gelişmeleri takip edecek kadronun kurulması gibi maliyetler 770 "Genel Yönetim Giderleri" hesabının alt

hesaplarında izlenmelidir. İşletmenin çevresel faaliyetlerini aksatmadan yürütmek amacıyla edindiği borçların faiz ve benzer giderleri 780 "Finansman Giderleri" hesabının alt hesaplarında izlenmelidir. Faaliyet giderlerine ilişkin dönem içerisinde 750-770-780 nolu hesaplarda toplanan tutarlar dönem sonunda söz konusu hesaplara ilişkin yansıtma hesapları aracılığıyla gelir tablosu hesaplarına aktarılır.Böylelikle çevreyle alakalı olarak yapılan gider, gelir tablosu hesaplarına aktarılmış olur.

3. İşletmenin yaptığı faaliyetler sonucunda meydan gelen zararlar sık sık veya düzenli olarak ortaya çıkmadığı için olağandışı gider ve zararlar grubunun 689 "Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar" hesabında izlenmelidir. İşletmenin çevreyi kirlettiğinden dolayı ödediği tazminatlar örnek olarak verilebilir.

4. Üretim aşaması sonucunda artan ve satılması mümkün olan kalıntı ve parçaların kısacası atıkların satışından elde edilen gelirler 602 "Diğer Gelirler" hesabının alt hesaplarında izlenmelidir. 602 nolu hesap yerine 679 "Diğer Olağandışı Gelir ve Karlar" hesabının alt hesapları da kullanılabilir.

TABLO: 2

ÇEVRESEL MALİYETLERİN GELİR TABLOSUNDARAPORLANMASI

İŞLETME AYRINTILI GELİR TABLOSU

A-BRÜT SATIŞLAR

600-Yurt İçi Satışlar

601-Yurt Dışı Satışlar

602-Diğer Gelirler

602.10 Çevre Gelirleri

602.10.10 Hurda Satışından Elde Edilen Gelir

B-SATIŞ İNDİRİMLERİ(-)

610-Satıştan İadeler(-)

611-Satış İskontoları(-)

612-Diğer İndirimler(-)

C-NET SATIŞLAR

D-SATIŞLARIN MALİYETİ(-)

620-Satılan Mamuller Maliyeti(-)

620.10 Çevre Maliyetleri(-)

620.10.10 Çevre Mühendisi Ücretleri(-)

620.10.20 Cezalar(-)

620.10.30 Atık Tazminatları(-)

620.10.40 Baca Filtre Sistemi Amortismanı(-)

620.10.50 Diğer Çevre Maliyetleri(-)

621-Satılan Ticari Mallar Maliyeti(-)

622-Satılan Hizmet Maliyeti(-)

623-Diğer Satışların Maliyeti(-)

BRÜT SATIŞ KARI VEYA ZARARI

E-FAALİYET GİDERLERİ(-)

630-Araştırma ve Geliştirme Giderleri(-)

630.10 Çevre Maliyetleri(-)

630.10.10 İşletmenin Çevre İmajı İle İlgili Anket Maliyeti(-)

630.10.10 Yenilenebilir Ambalaj Geliştirme Maliyeti(-)

630.10.20 Diğer Çevre Maliyetleri(-)

631-Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri(-)

632-Genel Yönetim Giderleri(-)

FAALİYET KARI VEYA ZARARI

F-DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GELİR ve KARLAR

640-İştiraklerden Temettü Gelirleri

641-Bağlı Ortaklıklardan Temettü Gelirleri

642-Faiz Gelirleri

643-Komisyon Gelirleri

644-Konusu Kalmayan Karşılıklar

645-Menkul Kıymet Satış Karları

646-Kambiyo Karları

647-Reeskont Faiz Gelirleri

648-Enflasyon Düzeltmesi Karları

649-Diğer Olağan Gelir ve Karlar

G-DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GİDER ve ZARARLAR(-)

653-Komisyon Giderleri(-)

654-Karşılık Giderleri(-)

655-Menkul Kıymet Satış Zararları(-)

656-Kambiyo Zararları(-)

657-Reeskont Faiz Giderleri(-)

658-Enflasyon Düzeltmesi Zararları(-)

659-Diğer Olağan Gider ve Zararlar(-)

H-FİNANSMAN GİDERLERİ(-)

660-Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri(-)

661-Uzun Vadeli Borçlanma Giderleri(-)

İ-OLAĞAN DIŞI GELİR ve KARLAR

671-Önceki Dönem Gelir ve Karları

679-Diğer Olağandışı Gelir ve Karlar

679.10 Çevre Gelirleri

679.10.10 Üretim Sonucu Oluşan Değerli Atık Satışı

J-OLAĞANDIŞI GİDER ve ZARARLAR(-)

680-Çalışmayan Kısım Gider ve Zararları(-)

681-Önceki Dönem Gider ve Zararları(-)

689-Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar(-)

689.10 Çevre Maliyetleri(-)

689.10.10 Çevreye Verilen Zarar Sonucu Ödenen Tazminat(-)

DÖNEM KARI VEYA ZARARI

K-DÖNEM KÂRI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK

KARŞILIKLARI(-)

690-Dönem Karı veya Zararı

691-Dönem Karı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılıkları(-)

692-Dönem Net Karı veya Zararı

697-Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme

698-Enflasyon Düzeltme

2.7.1.2 Çevreyle İlgili Bilgilerin ve Maliyetlerin Bilanço ve Gelir Tablosunun Dipnotlarında Gösterilmesi

Bilanço dipnotları, bilançonun ilgililer tarafından daha iyi bir şekilde anlaşılabilmesi için ilave bilgileri içeren notlardır. Bilanço ve gelir tablosunda dipnot kullanılmasının bir diğer nedeni "Tam Açıklama Kavramı" gereğidir.Çevresel bilgi ve maliyetlerinde dipnotlarda açıklanmasının sebebi daha iyi anlaşılmasını, bilanço ile bir bütünlük arz etmesini sağlamaktır. Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğinde 30 adet bilanço dipnotu belirlenmiştir. Ancak, bilançonun ekine konulacak bu açıklamalar 29 nolu dipnotla görüldüğü üzere; bu adetle sınırlı olmayıp, varsa bunların dışındaki ek bilgilerde dipnot olarak eklenmelidir.

Bilanço dipnotları düzenlenirken işletmeler 30 adet dipnotun kendilerini ilgilendiren kısımlarını dipnot numaralarını belirterek ve Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğindeki sıralamayı koruyarak dipnotlar hazırlarlar. Aşağıda çevreyle ilgili bilgileri ve maliyetleri kapsayan, tebliğdeki sıralamaya uygun olarak örnekdipnotlar maddeler halinde açıklanacaktır:

1. Stoklardaki çevresel maliyetlerin hesaplarda ayrıca izlenemediği 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 (Haftacı, Soylu, 2008: 94). Bu maliyetler hesaplarda ayrıca izlenmediği durumlarda, bilanço dipnotlarında gösterilir. Bu durum tablo 3'de 17 numaralı bilanço dipnotunda gösterilmiştir.

2. İşletmenin yapmış olduğu yatırımın bilanço gösterilemeyen kısmı dipnotta açıklanır. Yapılan yatırımın getirdiği çevresel ek maliyetler tablo 3'de 18 numaralı bilanço dipnotunda gösterilmiştir.

3. İşletmeyi mevcut çevre yasalarına uymaması nedeniyle borç altına sokacak ve dönem sonucunu etkileyecek hukuki ihtilaflar dipnotta açıklanır. İhtiyatlılık kavramında açıklandığı üzere, örneğin işletmenin filtre takmamasından dolayı kaynaklanacak herhangi bir cezaya karşılık ayırarak, ilgili ceza muhasebe sistemi çatısı altına alınır. Bu kısımda muhasebe sistemi içerisine niceliksel olarak dahil edilemeyen bilgilere yer verilir. Buna benzer bir durum tablo 3'de 22 numaralı bilanço dipnotunda gösterilmiştir.

TABLO: 3

ÇEVRESEL BİLGİLERİN BİLANÇO DİPNOTLARINDA RAPORLANMASI[9]

BİLANÇO DİPNOTLARI

Bilançoda ek bilgi olarak aşağıdaki dipnotlar yer alır

1-……

2-……

3-……

:

:

:

17-Stok değerleme yöntemi:

a) Cari dönemde uygulanan yöntem
b) Önceki dönemde uygulanan yöntem
c) Varsa, cari dönemdeki yöntem değişikliğinin stoklar da meydan getirdiği artış (+)

veyaazalış tutarları(-)

d) Çevresel stok maliyetleri. Buzdolabı üretiminde geri dönüşümlü malzeme kullanım oranının artması nedeniyle maliyetlerde meydan gelen artış

18-Cari dönemde maddi duran varlık hareketleri:

[9]Konumuz gereği burada sadece çevre ile ilgili olan ve maddeler halinde sıraladığımız dipnotlara yer verilmiştir.

a) Satın alınan, imal veya inşa edilen maddi duran varlıkların maliyetleri

-Çevreyi koruma amaçlı inşa edilen kontrol noktaları

b) Elden çıkarılan veya hurdaya ayrılan maddi duran varlıkların maliyet ve satış tutarları

c) Cari dönemde ortaya çıkan yeniden değerleme artışları

-Varlık maliyetlerinde(+)

-Çevresel varlık maliyetlerinde(+)

-Birikmiş amortismanlarda(-)

-Çevresel varlık birikmiş amortismanlarında(-)

19-……

20-……

21-……

22-İşletmenin tehlikeli atık ürettiği halde, Orman ve Su İşleri Bakanlığı tehlikeli atık beyan sistemine kayıt olmadığının anlaşılması üzerine dava açılması. Açılan davanın işletme sahip ve yöneticileri tarafından temyize götürülmesi ve yönetim kurulunda bu davanın işletmeye minimum ….. tutarda, maksimum …..tutarda borç altına sokması.

23-……...

30-……

Gelir tablosu dipnotları, gelir tablosu ile ilişkili bilgileri ilgili çıkar gruplarının daha iyi anlayabilmesi için yapılan ek açıklamalardır.

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğinde 13 adet gelir tablosu dipnotu öngörülmüştür. İşletmeler bu dipnotlardan kendisini ilgilendiren kısımlarını numaraları belirterek tebliğdeki sıra dâhilinde yazmalıdırlar. Burada dikkat edilmesi gereken nokta, gelir tablosu geçmiş yıllarla karşılaştırıldığı için gelir tablosunun dipnotlarının da karşılaştırılabilir olması önemlidir.

Çevre konularının gelir tablosunun hangi dipnotlarında gösterileceği Avrupa Birliği Yönergelerinden[10] 4. ve 7. yönergeler dikkate alınarak şu şekilde sıralanabilir (Kaya, 2002: 147):

1. Doğrudan gelir tablosunda gösterilen olağandışı çevresel harcamalar (AB 4.Yönerge 29 ve 7. Yönerge 17)

2. Koşullu borçlara ilişkin açıklayıcı bilgi ile beraber ayrıntılı açıklamalar (AB 4.Yönerge 43.1.7 ve 7. Yönerge 34.7).[11]Aşağıda çevreyle ilgili bilgileri ve maliyetleri kapsayan, tebliğdeki sıralamaya uygun olarak örnek gelir tablosu dipnotları maddeler halinde açıklanacaktır:

    1. İşletme 2009 dönemi için Yönetim Kurulu Başkanı ve üyeleriyle, genel müdür, genel koordinatör, genel müdür yardımcıları gibi üst düzey yöneticilere cari dönemde sağlanan ücret ve benzeri menfaatlerin toplam

[10] AB, üye ülkelerle muhasebe ve denetim konusunda ortak uygulamaların yaratılması amacıyla "Yönergeler" adı altında düzenlemeler getirmektedir. Bu yönergelerden 4. ve 7. yönergeler muhasebe standartları 8. yönerge ise denetim standartları ile ilgili konuları içermektedir. Bu üç yönerge, AB'ye üye ülkelerde muhasebe uygulamalarının uyumlaştırılması amacıyla yayınlanmıştır.

[11] AB'ye üye ülkelerin kullandığı gelir tablosu dipnotlarına göre bu tebliğde açıklama yapıldığı ve Muhasebe Uygulama Genel Tebliğinde yer alan 13 adet gelir tablosu dipnotunun ilgili yönergelerde açıklanan dipnotlarla tam olarak örtüşmediği dikkat edilmesi gereken bir noktadır. Bundan dolayı, bu kısımda Tekdüzen Hesap Planı'na uygun bir örnek verilmiştir.

tutarı 100.000 TL iken, bu rakam 2010 yılında çevresel bilgi ve maliyetlerin muhasebeleştirilmesi için kurulan genel müdür yardımcısıyla beraber 105.000 TL olmuştur.Bu durum tablo 4'de 7 numaralı gelir tablosu dipnotunda gösterilmiştir.

2. İşletmenin ürettiği mamulün yapılan incelemeler sonucunda çevreye zararlı olduğunun anlaşılması ve ilgili mamulün toplatılması. Bu durum tablo 4'de 10 numaralı gelir tablosu dipnotunda gösterilmiştir.

TABLO: 4

ÇEVRESEL BİLGİLERİN GELİR TABLOSU DİPNOTLARINDA RAPORLANMASI[12]

GELİR TABLOSU DİPNOTLARI

Gelir tablosunda ek bilgi olarak aşağıdaki açıklamalar yer alır:

1-…….

2-…….

3-…….

:

:

:

7-1. İşletme 2009 dönemi için Yönetim Kurulu Başkanı ve üyeleriyle, genel müdür, genel koordinatör, genel müdür yardımcıları gibi üst düzey yöneticilere cari dönemde sağlanan ücret ve benzeri menfaatlerin toplam tutarı 100.000 TL iken, bu rakam 2010 yılında çevresel bilgi ve maliyetlerin muhasebeleştirilmesi için kurulan genel müdür yardımcısıyla beraber 105.000 TL olmuştur

8-…….

9-…….

10-2. İşletmenin ürettiği mamulün çevreye zararlı olduğunun anlaşılmasından dolayı, bir takım mamullerin ilgili kurum ve kuruluşlar tarafından tetkik amacıyla gerek

[12]Konumuz gereği burada sadece çevre ile ilgili olan ve maddeler halinde sıraladığımız gelir tablosu dipnotlarına yer verilmiştir.

işletmeden gerek piyasadan toplatılması. Bundan dolayı işletmede kısmen stok sayımının yapılamaması.

11-…….

12-…….

13-…….

2.7.1.3 Çevreyle İlgili Bilgilerin ve Maliyetlerin Yıllık Raporda Ayrı Bir Bölümde Gösterilmesi

Çevreyle ilgili bilgi ve maliyetlerin bilanço, gelir tablosu ve bunların dipnotlarında gösterilemeyen kısımları olabilir. Böyle bir durumda işletme sahibi ve yöneticileri eğer çevre bilgilerini yıllık raporda yayınlamayı tercih etmiş iseler, yıllık raporlarda ayrı bir bölümü çevreyle ilgili gelişmelere ayırabilirler.

İşletmenin yıllık raporunun bir bölümünün çevreye ayrılmasının nedeni niceliksel bilgilerin ya da başka bir ifadeyle finansal nitelik taşıyan bilgilerin(parayla ifade edilebilen) bilanço, gelir tablosu ve bunların dipnotlarında gösterilmesi fakat niteliksel bilgilere (finansal nitelikte olmayan) bu temel finansal tablolarda yer verilememesidir. Çevresel bilgilerin çoğu niteliksel olarak ifade edilmektedir. Muhasebenin temel kavramlarından "Tam Açıklama Kavramı" gereği işletme kamuoyuna niceliksel olarak ifade edemediği bilgileri, yıllık raporun bir bölümünü ayırarak ilgililere duyurmak zorundadır.

Muhasebe açısından mali nitelik taşımayan ancak raporlanması veya muhasebe raporlarında ayrıca belirtilmesi gereken bilgilerin başlıcaları aşağıda belirtilmiştir (Türedi, 1992: 182):

- İşletmenin ana sözleşmesi,
- Çeşitli yönetmelikler,
- Genel kurul ve yönetim kurulu tutanakları,
- İşletmelerin diğer işletmelerle yaptığı anlaşmalar,
- Kira sözleşmeleri,
- Sendikalarla yapılan sözleşmeler,
- Çalışanlara yapılacak çeşitli ödemeler ve sağlanan çeşitli yararlarla ilgili planlar,
- Gelecekle ilgili yatırım planları,
- Yazışma dosyaları vb.

Muhasebede finansal nitelik taşımayan ve parayla ifade edilemeyen bilgi ve belgelerin çıkar gruplarına ve üçüncü kişilere sunulabilmesi için temel finansal tablolardan ayrı bir şekilde raporlanması gerekir. Benzer şekilde, çevreye ait niteliksel yani finansal nitelikte olmayan bilgilerinçıkar grupları ve üçüncü kişilere sunulabilmesi için yıllık raporlarda ayrı bir bölümde raporlanması gerekmektedir. Raporlama konusunun başında ifade edildiği gibi, yıllık raporun genişletilerek çevresel bilgi ve maliyetlerin üç bölümde gösterilmesinin nedeni,finansal nitelik

taşıyan bilgilerle birlikte raporlanması mümkün olmayan bilgilerinde rapor kapsamında yer almasını sağlamaktır.

Çevre muhasebesinde yıllık raporun ayrı bir bölümünde raporlanması öngörülen, finansal nitelik taşımayan çevresel bilgilerin belli başlıları şunlardır:

- İşletme yönetimi tarafından çevre kirliliğini önlemek amacıyla hazırlanmış çevre stratejileri, politikaları varsa işletmeye özgü çevre el kitabı,
- İşletmeyi ilgilendirip ilgilendirmemesine bakılmaksızın, çevre ile ilgili olan çıkarılmış yasalar, yönetmelikler,
- İşletme yöneticileri tarafından personele verilen çevresel eğitim dokümanları, manifestolar, eğitim broşürleri,
- İşletmenin çevreyi korumayla ilgili aldığı önlemleri şeffaf ve tarafsız şekilde anlatan çevre kirliliği kontrol, ölçüm ve test raporları (Örneğin, işletmenin son 10 yılda doğaya bıraktığı tehlikeli katı atıkların doğaya tekrar kazandırılması veya zararsız hale getirilmesiyle ilgili raporlar),
- İşletmenin hem iç hem de dış çıkar grupları için hazırladığı, çevresel performansını gösteren raporlar ve formlar,
- İşletmenin çevreyi korumaya yönelik olarak sahip olduğu belgeler ve sertifikalar,
- İlgili çevre birimi tarafından eğer oluşturulmuş ise, finansal nitelikte olan ve olmayan verilerin nasıl saptandığına dair oluşturulan çevre muhasebesi sistemi işleyişi,

- İşletmenin mevcut veya gelecekte karşı karşıya kalacağı çevresel sorunlar için oluşturduğu yazılı çevresel yönetim sistemivb.

Yukarıda saydığımız maddeleri çoğaltmak mümkündür. İşletme-çevre ilişkilerinin yıllık raporun genişletilerek raporlanması ya da bir başka deyişle yıllık raporun bir parçası şeklinde raporlanması gerek bilanço, gelir tablosu ve bunların dipnotlarında gerek yıllık raporun ayrı bir bölümünde raporlanmaktadır. Kısacası bu raporlama yönteminde yıllık temel finansal tablo ve raporlara bağımlı şekilde bir raporlama söz konusudur. Burada raporların tarafsız, şeffaf olması, hem iç hem de dış denetimden geçmesi büyük önem arz etmektedir.

2.7.2İşletme-Çevre İlişkilerinin Bağımsız Rapor Hazırlamak Suretiyle Raporlanması

Çevreye duyarlı olan ve yasal düzenlemeler nedeniyle çevre raporu hazırlayacak işletmeler, mali tablolarda veya yıllık raporlarda ayrıntılı bilgi sunulamayacağını düşünmeleri durumunda kapsamlı rapor hazırlamak amacıyla bağımsız rapor hazırlama gereğini hissetmektedirler. Ayrıca yıllık raporlar aracılığıyla sunulan çevresel performans bilgileri ile çevreyle ilgili diğer faaliyetlere ilişkin bilgi ve politikalar, geleneksel diğer bilgiler arasında kaybolmakta ve bunun sonucunda da farklı çıkar gruplarının ihtiyacını karşılama konusunda yeterince esnek olamamaktadır.

İşletmelerin, faaliyetlerinin ekonomik, çevresel ve sosyal sonuçlarını sosyal paydaşlarına aktardıkları sosyal raporlarda hangi bilgilerin bulunması gerektiğini gösteren uluslararası kuruluşlarca yapılmış bazı çalışmalar, diğer bir ifade ile bazı

standart ve rehberler bulunmaktadır. Bugün sosyal raporların önemli bir bölümünün bu standart ve rehberlere bağlı kalınmak suretiyle hazırlandığı görülmektedir. Bu standart ve rehberlerin bazıları yaygın olarak kullanılan ve raporlamada genel kabul görmüş standartlar haline gelmeye başlamışken, bazı durumlarda da şirketler kendi düzenlemelerinde yer alan rehberlere bağlı kalarak raporlama yapmaktadır(Angay, 2006: 50). Bu rehber ve standartlara bağlı kalınmadığı durumlarda ise işletmeler sosyal raporlarının kapsamını kendileri belirlemektedir.

Bağımsız çevre raporuyla ilgili birçok model ve rehber geliştirilmiştir.[13]Bu rehberler genellikle hem nicel hem de nitel bilgileri içeren çevresel raporlardır. Çevresel bilgilerin bağımsız rapor hazırlamak suretiyle oluşturulmasında çeşitli kuruluşların hazırladığı bilinen yirmi dört adet rehber vardır. Çevresel raporlama rehberleri çevresel performanslarını belirli aralıklarla kamuya raporlamak isteyen işletmelerin çevresel raporları hazırlama aşamasında bir referans olarak kullanmaları için tasarlanan rehberlerdir.[14]Çeşitli kuruluşların hazırladığı bu rehberlerin yanı sıra, işletmeler arzu ederlerse kendi sosyal raporlarını yani bir anlamda çevresel raporlarını kendilerine özgü rehber oluşturarak raporlayabilirler. O yüzden burada verilen sayı sembolik bir anlam taşımaktadır. Çevresel rapor hazırlamak amacıyla oluşturulan ve çoğu adını modeli geliştiren kuruluştan alan rehberler şu şekilde sıralanabilir:

1. Küresel Raporlama Girişimi Sürdürülebilirlik Raporlama Rehberi,

2. Kamu Çevresel Raporlama Çerçevesi-Avustralya Yaklaşımı,

[13] Çalışmamızın bu kısmında bazen model bazen rehber kelimesini kullanmamızın nedeni, yapılan çevirilerde bazı yazarların "Bağımsız Çevresel Rapor Hazırlama Rehberi" cümlesini kullanması, bazı yazarların ise "Bağımsız Çevresel Rapor Hazırlama Modeli" cümlesini kullanmasıdır.

[14] MINISTRY OF THE ENVIRONMENT, GOVERNMENT OF JAPAN, EnvironmentalReportingGuidelines – Towards a SustainableSociety –(FiscalYear 2007 Version, p.12). Çeviren: Hikmet Ulusan.

3. Çevresel Raporlama Forumu-İşletme Çevresel Raporları Hazırlama Rehberi,
4. Japon Çevresel Raporlama Rehberi,
5. Alman Sürdürülebilirlik Raporlama Rehberi,
6. Avrupa Kimya Sanayi Konseyi Üçlü Sorumluluk- Sağlık, Güvenlik ve Çevresel Raporlama Rehberi,
7. Dünya Sanayi Çevre Konseyi Rehberi,
8. İngiltere Sanayi Konfederasyonu Rehberi-Çevresel Raporlamaya Giriş,
9. Birleşmiş Milletler Çevre Programı Sürdürülebilirlik Raporları-İlgili Taraflarla İletişim,
10. Çevresel Raporlama Rehberi-Önemli Performans Göstergeleri,
11. İşletme ve Çevre Dayanışma Komitesi Rehberi-Çevresel Raporlama-Doğru Uygulama Yaklaşımı,
12. Rapor "Temiz Gelecek: İşletme Çevresel Raporlama" Rehberi,
13. BelaggioİlkeleriI-"Sürdürülebilir Kalkınmaya Doğru İlerlemelerin Uygulamalı Değerlemesi Rehberi",
14. Küresel Çevresel Yönetim Girişimi Araçları ve Yayınları,
15. DIN 33992 Çevresel Raporlama Rehberi,
16. Hollanda Sürdürebilirlik Raporlama Rehberi,

17. Kanada Yönetim Muhasebecileri ve Yönetim Muhasebesi Rehberi- "Sürdürülebilir Kalkınma ve Çevresel Raporların Yazımı ve Değerlendirilmesi",
18. Avustralya Yeni Güney Galler Çevre Koruma Birimi, İşletme Çevresel Raporlama, Niçin ve Nasıl Rehberi,
19. İngiltere Yetkili Sertifikalı Muhasebeciler Birliği, Çevre ve Enerji Raporlama Rehberi,
20. Uluslararası Çevresel Yönetim Ağı Sürdürülebilirlik Raporlama Rehberi,
21. Uluslararası Çevresel Yönetim Ağı Gelecek Rehberi, Çevresel Raporlar,
22. Kanada Yetkili Muhasebeciler Enstitüsü Rehberi, Çevresel Performans Raporlanması,
23. İngiltere Çevre, Ulaştırma ve Bölgeler Departmanı Online Rehberi,
24. Avrupa Birliği Eko-Yönetim ve Denetim Programı, Çevresel Raporlama Rehberi ve Eko-Yönetim ve Denetim Programı Tüzüğü Çevresel Performans Göstergelerinin Seçimi ve Kullanımı Rehberi.

Yukarıda saydığımız çevresel raporlama rehberleri bu sayıyla sınırlı değildir. Her geçen gün ülkeler ve ülkelerin ilgili kurumları düzeyinde yeni modeller yayınlanmakta veya mevcut modeller revize edilmektedir. Hangi çevresel rapor rehberi seçilirse seçilsin hepsinin ortak paydası, çevre ile ilgili hem nicel hem de nitel bilgilere yer verilmesidir.

Yukarıda başlıklar halinde verilenyirmi dört adet bağımsız çevre raporu hazırlama rehberinin hepsi bu çalışmada açıklanmayacaktır. Bunun nedenleri şu şekilde sıralanabilir:

1. Her bir raporu açıklamanın tezin kapsamını aşacak olması,
2. Raporların bazılarının aynı ülkede farklı kurumlar tarafından yayınlanmasından dolayı küçük farklılıklar hariç, aynı eksende olması[15],
3. Bazı raporların asıl nüshalarının sadece yazıldığı dilde kalması, İngilizce'ye çevrilmemesi,
4. Bazı çevresel rapor hazırlama rehberlerinin sadece bir sektöre hitap etmesi ve dolayısıyla o sektöre özgü spesifik ifadelerle raporun yazılması,
5. Bütün bağımsız çevresel rapor hazırlama rehberlerinin ülkeler arasında yaygın olarak kullanılmaması, hazırlandığı ülkeyle sınırlı kalması,
6. Bazı raporların çevresel raporu maddeler halinde, bazılarının ise bölümler halinde açıklamasına karşın kısmen farklılık oluştursa da kapsamı itibariyle diğer raporlarla aynı olması,
7. Yukarıda başlıklar halinde saydığımız raporların bazılarının diğer tezlerde konu olarak ele alınmış olması,
8. Raporların hepsinin tam metinlerine ulaşılamaması.

[15] Yukarıda saydığımız yirmi dört adet bağımsız çevresel rapor hazırlama rehberinden sadece dört tanesi (8-10-11-19 numaralı rehberler) İngiltere'de çeşitli kurumlar tarafından hazırlanmıştır. Bunlar temelde aynı eksende olup, sadece hitap ettiği sektöre göre farklılık göstermektedir.

Bu çalışmada bağımsız çevresel rapor hazırlama rehberlerinden üç modele ait gereken bilgiler verilecektir. Bu üç modelin seçilme nedeni yaygın şekilde kullanılması ve kabul görmesi ayrıca tam metinlerine ulaşılabilmesidir. Bu rehberler:

1. Küresel Raporlama Girişimi Sürdürülebilirlik Raporlama Rehberi,
2. Kamu Çevresel Raporlama Çerçevesi-Avustralya Yaklaşımı,
3. Çevresel Raporlama Forumu-İşletme Çevresel Raporları Hazırlama Rehberidir.

Çalışmamızın bu kısmında bu üç rehberin her birini ayrı ayrı ele alarak bu rehber veya modellere göre işletmenin nasıl bağımsız çevresel rapor hazırlayacağı ve raporlama taslağının nasıl olacağı incelenecektir.

2.7.2.1 Küresel Raporlama Girişimi Sürdürülebilirlik Raporlama Rehberi

Küresel Raporlama Girişimi (GRI, Global ReportingInitiative), bir sürdürülebilir raporlama rehberi geliştirmek ve yaymak amacıyla 1997 yılında Çevreden Sorumlu Ekonomiler Birliği(CERES, Coalition of EnvironmentallyResponsibleEconomies) ile Birleşmiş Milletler Çevre Programı(UNEP, United Nation Environment Programme) tarafından başlatılan ortak bir girişimdir. Bu girişim, işletmelerin faaliyetlerinin ekonomik, sosyal ve çevresel boyutlarını raporlamalarına yardımcı olacak standartları geliştirmeyi hedeflemektedir. GRI tarafından bu amaçla hazırlanan rehber gönüllülük esasına dayanır ve işletmelerin faaliyetlerinin ekonomik, sosyal ve çevresel boyutlarını

raporlamak amacıyla kullanılır[16]. Bu rehber gönüllülük esasına dayandığı için aynı zamanda sosyal raporlama olarak da adlandırılmaktadır.

Bu rapor en yaygın kabul görmüş uluslararası rapor olup, ilk versiyonu 1999 yılında, en son versiyonu ise 2006 yılında güncellenerek yayınlanmıştır. Danışmanlık ve profesyonel hizmetler alanında dünyanın önde gelen danışmanlık şirketlerinden KPMG'nin "2005 Yılı Uluslararası Kurumsal Sosyal Sorumluluk Raporlama Araştırmasına göre, Global Fortune 250 şirketlerin (Dünyanın en büyük 250 şirketi) %40'ı raporlama kapsamını belirlerken GRI Küresel Raporlama Girişimi Rehberini kullanmakta, %21'i sosyal paydaşlar ile yaptığı görüşmeler sonucunda rapor belirlerken, %13'ü kendi ulusal raporlama rehberlerine bağlı kalmaktadır. Bu rehber kısaca, çevresel rapor içeriğinin tanımlandığı ve raporlanan bilginin kalitesinin garanti edildiği ilkelerden oluşur(Ulusan, 2009: 187).

Küresel Raporlama Girişimi Sürdürülebilirlik Raporlama Rehberi, dört ayrı dokümandan oluşmaktadır:

1. *Sürdürülebilir Raporlama Rehberi:* GRI raporlarının temelini oluşturmakla beraber, raporun içeriğini belirleyen beş kısımdan oluşur. Bu rapor, çevresel rapor hazırlamak isteyen tüm şirketler tarafından kullanılması zorunlu olan kısımdır.

2. *Sektörel Ekler:*GRI, rehberin birbirinden farklı sektörlere uygulanmasından kaynaklanacak riskleri bertaraf etmek için ve konuyu ilgili sektöre özgü hale getirmek için sektörel ekler oluşturmuştur. 2010 yılı itibariyle otomotiv, finansal hizmetler, metal, iletişim sektörleri için ilgili sektörel ekler

[16]Global ReportingInitiative, 2002 Guidelines.

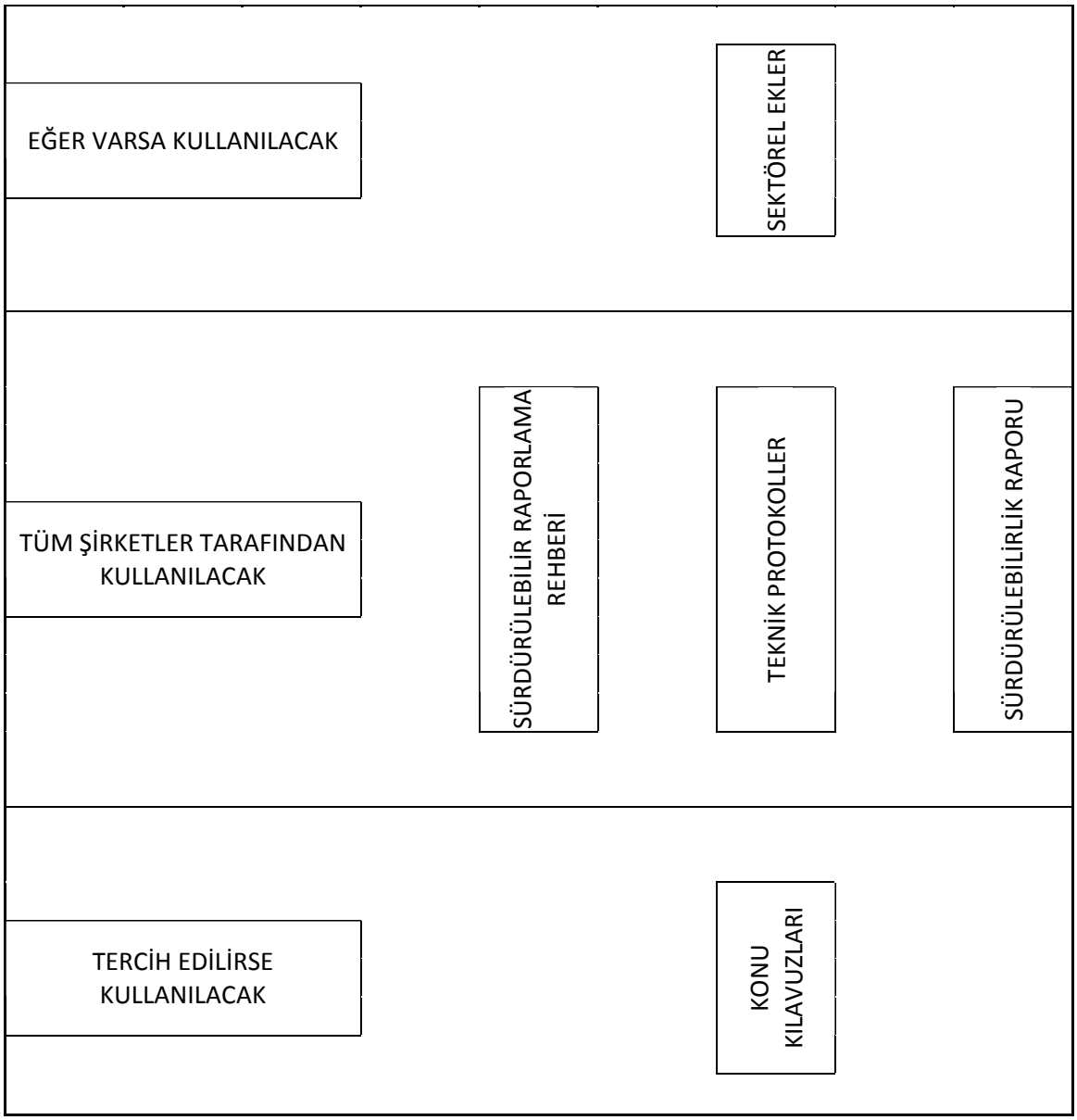
bulunmaktadır. Bu ekler sadece ilgili sektör tarafından kullanılacağı için, raporda sektörel eki olmayan işletmeler bu bölüme raporlarında yer vermezler. Bu bölüm ilgili ek varsa kullanılacak olup, GRI rehberinin zorunlu kısmı değildir.

İşletmelerin sosyal ve çevresel raporlarında neyi raporlayacakları işletmelerin nerede bulunduğundan ne ürettiğine, büyüklüğüne ve benzeri faktörlere kadar değişiklik gösterecektir. Örneğin Kanada'daki bir petrol ve gaz şirketinin raporlayacağı çevresel ve sosyal konular, üçüncü dünya ülkesinde bulunan bir lastik fabrikasının raporlayacağı konulardan farklı olacaktır(Papmehl, 2002: 20-23). Bu yüzden GRI sektörel ekler oluşturarak bu sorunu çözmeye çalışmış, mevcut raporlama standartlarını genişleterek çevresel ve sosyal standartlara uyumlu olmasını sağlamıştır.

3. *Konu Kılavuzu:* Raporda aktarılacak bilgilerde mevcut modelin yetersiz kaldığında, ek bir model oluşturulması durumunda ilgili konuyu açıklayan kılavuzların oluşturulmasıdır. Konu kılavuzları tercih edilmesi durumunda kullanılır. Verimlilik konu kılavuzu örnek verilebilir.

4. *Teknik Protokoller:*GRI rehberinin uygulanmasında yol gösterici olması amacıyla oluşturulan bu doküman raporu hazırlayacak tüm işletmeler tarafından kullanılmak zorundadır. Her bir teknik protokol tek bir göstergeye ait prosedür ve formülü belirler. Örneğin enerjinin kullanımı hakkında olan teknik protokol örnek verilebilir.

GRI rehberiyle hazırlanan bağımsız çevresel raporun dokümanları şu şekilde şematize edilebilir:



Şekil 4:GRI Çerçevesinde Sürdürülebilirlik Raporu

Kaynak: Angay, 2006: 57.

GRI rehberi, işletmeler tarafından birebir kullanılacağı gibi, bu rehber kısmen de kullanılabilir. Hatta rehbere yeni bölümler eklemek suretiyle rapor hazırlanabilir. GRI rehberi ışığında bağımsız çevresel rapor hazırlanırken raporlama kısmı beş bölümden oluşur. Bu bölümler şunlardır:

1. Strateji, Vizyon ve Analiz
2. İşletme Profili
3. Yönetim Yapısı ve Yönetim Sistemi
4. Rapor Parametreleri
5. Yönetim Yaklaşımı ve Performans Göstergeleri

Aşağıda Küresel Raporlama Girişimi Sürdürebilirlik Raporlama Rehberi'nin bölümleri ayrı ayrı ele alınmıştır:

1. *Strateji, Vizyon ve Analiz:* Bu bölüm işletmenin ekonomik, sosyal, çevresel performansı hakkında önemli sorunlar ile ilgili kısa, orta ve uzun vadede vizyon ve stratejisinin ne olduğunu açıklamaktadır. Raporun bu kısmında yer alması gereken bilgiler şu şekilde sıralanabilir:
    - İşletmenin sürdürülebilir kalkınma konusundaki vizyon ve stratejisi.
    - Raporlama döneminde ortaya çıkan önemli olaylar, başarısızlıklar ve başarılar.
    - İşletme yönetiminin temel sorunlara bakışı, geleceğe ait sosyal, çevresel ve ekonomik hedefler.
    - İşletmenin hedefleri, hedeflere yönelik olarak gösterilen performans ve sonucunda elde edilen tecrübeler.

2. *İşletme Profili:* Bu bölümde işletme hakkında genel bilgilere, rapor profiline ve rapor kapsamına yer verilmekte olup, işletmenin kısa bir tanıtımı

yapılmaktadır. GRI rehberine göre bu bölümde açıklanması gereken bilgiler şunlardır:

- İşletmenin adı, bölümleri, ortaklık ve operasyonel yapısı, merkezinin bulunduğu yer.
- Raporlanan işletmenin büyüklüğü.
- İşletmenin faaliyet gösterdiği ülkeler.
- Üretilen ana ürün ve hizmetler.
- Hitap edilen pazar ve pazarın özellikleri.
- İşçi sayısı, net satışlar, toplam borç ve alacaklar, piyasa değeri, toplam varlıklar, üretilen ürünler ve sunulan hizmetlerin miktarı.
- Çevresel, ekonomik veya sosyal raporlama dönemi, raporlama döneminde işletmenin yukarıda saydığımız özelliklerindeki değişiklikleri.
- Son raporun tarihi ve son rapordan itibaren meydana gelen değişiklikler.
- GRI ilkelerinin uygulanmasından önce alınan kararlar.
- Ekonomik, çevresel ve sosyal başarımın muhasebesinde kullanılan kriterler ve yapılan tanımlar.
- Ekonomik, çevresel ve sosyal bilgiye uygulanan ölçüm metodlarında geçen yıldan bu yana ortaya çıkan değişiklikler.
- Raporun doğruluğu, eksiksizliği ve güvenirliğinisağlayan politika ve iç uygulamalar.

- Sosyal paydaşların işletmenin ekonomik, çevresel ve sosyal faaliyetleri hakkında edinebileceği ek bilgi ve raporlar (Angay, 2006: 62).

3. *Yönetim Yapısı ve Yönetim Sistemi:*GRI rehberine göre bu bölümde, işletme yönetiminin yapısı ve paydaşlarla olan ilişkilere yer verilmelidir. Bu bölümde açıklanması gereken bilgiler kısaca şunlardır:
    - İşletmenin yönetim yapısı.
    - Yönetim kurulu üyelerinin bağımsız olup olmadıkları, bağımlı ve bağımsızların yüzdesi.
    - Yöneticilere ve idarecilere yapılan ödemeler ile işletmenin ekonomik, sosyal ve çevresel performansı arasındaki bağlantılar.
    - İşletme yönetiminin ekonomik, sosyal ve çevresel fırsat ve tehditler karşısındaki stratejik tutumu ve süreç hakkında hazırlanan yol haritası.
    - İşletme yönetiminin yürüttüğü ekonomik, sosyal ve çevresel politikaların uygulanması, gerçekleşen ile hedeflenen politikalar arasındaki fark, politikaların doğru ve yanlış uygulanmasından sorumlu olan kişiler.
    - İşletmenin ekonomik, sosyal ve çevresel performansına bakarak yönetim performansı hakkında bilgi edinmek ve ortak parametreler belirlemek.

- İşletmenin ekonomik, sosyal ve çevresel durumlara ilişkin finansal veya finansal olmayan getirileri ve bu getiriler için katlandığı risk ve maliyetler.
- Sosyal paydaşları tayin etme yöntemleri.
- Sosyal paydaşlar ile iletişim araçları.
- İşletmenin üye olduğu başlıca mesleki kuruluşlar.
- Ekonomik, sosyal ve çevresel başarıların belgelendirilmesi.

4. *Rapor Parametreleri:*Bu kısımda rapor, raporun kapsamı ve sınırı, rapor ile ilgili harici doğrulama gibi konular hakkında bilgi verilmektedir. Bu bölümde açıklanan bilgiler şu şekilde sıralanabilir:
    - Raporun ait olduğu yıl.
    - Bir önceki ekonomik, sosyal ve çevresel raporun tarihi ve ilgili raporun kaç yılda bir raporlandığı. (Raporların tekrarlanma sıklığı.)
    - Ekonomik, sosyal ve çevresel raporla ilgili bir hata veya sorun olduğu zaman irtibat kurulacak kişiler hakkında bilgiler.
    - Rapor kapsamı ve sınırı açısından, rapordaki konuların öncelik sırasına göre dizilmesi, raporun sınırı(ülke veya bölge bazında olduğu hakkında vb.).
    - Daha önceki raporla mevcut raporun arasındaki farklılıklar, değişikliklerin nedenleri ve sonraki rapor için tavsiyeler.
    - Harici doğrulama açısından, raporda yer alan bilgilerin güvenirliliği ve raporu denetleyen kişi veya kuruluşlar hakkında bilgi.

5. *Yönetim Yaklaşımı ve Performans Göstergeleri:* Performans göstergeleri niteliksel ve\veya niceliksel olabilir. İşletmenin ekonomik, sosyal ve çevresel durumuna ilişkin performansın ölçülmesinde niceliksel ifadelerin karışık olduğu veya anlam verilemeyen sonuçlara ulaşıldığı zaman niteliksel ifadeler devreye girmeli, niceliksel bilgileri desteklemelidir. Bu bağlamda çevresel rapor hazırlanırken de salt olarak sadece niteliksel yada niceliksel bilgi düşünülemez.

GRI rehberinde sürdürülebilirlik ekonomik, sosyal ve çevresel boyutla sınırlandırılmıştır. Performans göstergelerinin bu şekilde sınırlandırılması nedeniyle bu üç gösterge işletmenin başarı yada başarısızlığını göstermede yeterli olmayabilir. Bu yüzden işletme kendine uygun başka bir performans göstergesi oluşturabilir. GRI rehberinde, bu bütünleştirilmiş başarım göstergesi olarak tanımlanmaktadır. Kısaca ekonomik, sosyal, çevresel ve bütünleştirilmiş performans göstergesi olmak üzere dört adet gösterge bulunmaktadır. Konumuz açısından önemli olan çevresel performans göstergeleri aşağıdaki gibidir:

- Kaynaklara göre dolaylı ya da doğrudan enerji kullanımı.
- Enerjinin verimliliğini arttırma açısından tüketilen enerji içerisindeki yenilenebilir enerji miktarı.
- Kullanılan su miktarı ve kullanılan su kaynağından dolayı ekosistemde meydana gelebilecek değişimler.
- Tekrar kullanılabilen su miktarı ve işletme tarafından tüketilen su miktarının yeniden kullanılabilir su miktarına oranı.

- İşletme faaliyetlerinin kara, deniz ve hava sistemi üzerine etkileri.
- İşletmenin faaliyetleri için kullandığı alan ve etkilediği alan.
- İşletme faaliyetlerinden olumlu ya da olumsuz şekilde etkilenen ekosistemler ve sayıları.
- İşletmenin ürettiği atık su çeşitleri, toplam katı atık miktarı, kimyasal atıklar ve gaz atıkları.
- İşletmenin ürettiği ya da üretim sonucu ortaya çıkan tehlikeli madde miktarı ve bunların toplam üretim içerisindeki payı.
- İşletmenin ozon tabakasına zarar veren madde kullanımı ve bunların işletme tarafından salınımı ve emisyonu.

GRI rehberini 08.03.2006 itibariyle 56 ülkeden 791 şirket kullanmaktadır. GRI rehberini kullanarak raporlama yapan bazı bilinen dünya şirketleri şunlardır: Philips International, ABN Amro Holding Bank N.V. , Bayer AG, Canon, Deutsche Bank AG, NikeInc. , BP, Coca Cola HellenicBottlingCompany S.A. , Ford Motor Company, McDonaldsCorporation , TelecomItalia, Basf AG, BC Hydro vd.[17]

2.7.2.2 Kamu Çevresel Raporlama Çerçevesi-Avustralya Yaklaşımı

Bu rehber Çevre Avustralya için SnowyMountainsEngineering Şirketi ve Avustralya Sanayi Grubu önderliğinde bir danışmanlık konsorsiyumu tarafından hazırlanmış ve Çevre Avustralya tarafından 2000 yılında yayınlanmıştır. Rehber zorunlu ya da isteğe bağlı çevresel rapor hazırlamak isteyen herhangi bir büyüklük

ve türdeki özel veya kamu sektör işletmelerine yardım etmeyi amaçlar. Rehber, çevresel raporun hazırlanması ile ilgili genel bir çerçeve sunar ve çevresel performans göstergeleri ile ilgili örnekler verir(Ulusan, 2009: 187).

Bu rehberde bir çevresel raporda bulunması gereken bilgiler beş ana kısımda toplanmış olup bu kısımlar şöyledir:

1. Örgütsel Ortam
2. Yönetim Performansı
3. İlgili Taraflarla İletişim
4. Çevresel Performans
5. Ürün veya Hizmet Performansı

Bu rehbere göre çevresel raporda bulunması gereken beş kısım aşağıda ayrı ayrı ele alınmıştır:

1. *Örgütsel Ortam:* Bu bölümde üst yönetim taahhütleri, işletme profili, çevre politikası, yönetim politika ve sistemleri ve rapor kapsamı yer almaktadır.

Raporun bu kısmında yer alan bilgiler şu şekilde sıralanabilir (Environment Australia, 2000:26-27):

- Çevresel konulara dair üst yönetim tarafından verilen taahhüt ve beyanatlar.
- İşletmenin ismi, yasal türü, büyüklüğü, personel sayısı.
- İşletmenin borsaya kayıtlı olup olmadığı.

- İşletmenin faaliyet gösterdiği yer, sunduğu önemli iş ve hizmetler.
- İşletmenin ekonomik katkısı (Örneğin, bulunduğu bölgenin istihdamına)
- İşletmenin çevresel performansını etkileyen ve raporlama döneminde ortaya çıkan işlevsel, yapısal ve sahiplik yapısındaki değişiklikler hakkındaki bilgiler.
- İşletmenin çevre ile ilgili politikaları.
- Yönetim performansı, politikaları ve sistemleri.
- Raporun sınırı(örneğin, ülkeler, ürünler, hizmetler, bölümler, tesisler, bağlı ortaklıklar ve ortak girişimi gibi) ve raporlama dönemi.
- Bir önceki raporun tarihi, raporlama tarihi ve sıklığı.
- Veriler, veri toplama süreci ve raporlama koşulları ile ilgili sınırlamalar.
- Kamunun çevresel performans hakkındaki bilgi ve raporlara erişebilirliği.
- Raporun hedef kitlesi.
- Raporun okunabilirliliğini artıran grafik ve diğer şekiller.
- Raporda sunulan bilgilerin harici doğrulanması.
- Geliştirilen amaç ve hedeflerin özeti hakkında bilgiler.

2. *Yönetim Performansı:*Bu bölümde yönetim sistem ve programları, uyum gereksinimleri, harici tanınma ve faaliyetler, arz zinciri girişimine katılım sayesinde elde edilen başarılar ve finansal bilgiler yer almaktadır.

   Raporun bu kısmında yer alan bilgiler şu şekilde sıralanabilir(Environment Australia, 2000: 26-27):

   - Dahili politikalar, standartlar ve gönüllü girişimlere yönelik performans.
   - Çevresel denetim programları.
   - Çevresel yönetim risk stratejileri.
   - Daha temiz üretim, teknik ya da teknolojilerin uygulanması.
   - Çevresel eğitim ve farkındalık programları.
   - Çevresel faktörlerin araştırma ve geliştirme programlarında nasıl dikkate alındığı.
   - Çevresel araştırma ve geliştirme projelerinin maliyeti.
   - Çevresel düzenleme gereksinimleri ile ilgili uygulanabilir uluslararası bildiriler, gelenekler ve anlaşmalara ilaveten ulusal, eyalet ve bölgesel düzenlemelere uyumsuzluk cezalarının büyüklüğü ve niteliği.
   - Harici tanınma ve faaliyetler döneminde alınan çevresel başarılar ve ödüller hakkındaki bilgiler.

- Satın alma politikaları ve satıcıların çevresel farkındalığı uygulamaya teşvik edildiği arz zinciri girişimleri sayesinde elde edilen başarılar.
- Atıkları imha etme maliyeti ve daha temiz üretim önlemlerine ilişkin maliyet ve tasarruf.
- Çevresel koruma ile ilgili kâr amaçsız kurumlara yapılan bağış ve yardımlar.
- Çevresel borçlar.

3. *İlgili Taraflarla İletişim:* Bu bölümde işletmenin ilgili ve harici taraflarla olan iletişimi hakkındaki bilgilere yer verilir.

Raporun bu kısmında yer alan bilgiler şu şekilde sıralanabilir(Environment Australia, 2000: 30-37):

- İlgili taraf gruplarının her biri ile istişare etme yöntemi (örneğin anket, paneller), istişarelerin tür itibariyle sayısı, geri besleme süreci ve istişarelerde ortaya çıkan bilgi türü.
- Şikayetleri ele alma usulü, etkinliği ve ele alınan şikayetlerin sayısı ve yüzdesi.
- İlgili tarafların işletmenin çevresel sorunlarına olan tavrının ölçümü.
- Performans ölçütü ve göstergeler gibi çevresel bilgilerin kullanımı.
- İlgili taraflarla iletişimi güçlendirme planları ve ödül projeleri.

4. *Çevresel Performans:* Bu bölümde işletmenin çevresel performansını ölçmek amacıyla çeşitli göstergelere ait bilgiler verilir. Performans ölçütü olarak hem girdi göstergeleri hem de ürün olmayan çıktı göstergeleri kullanılır.

   Raporun bu kısmında yer alan bilgiler şu şekilde sıralanabilir(Environment Australia, 2000: 30-37):

   - Enerji ve su tüketimi.
   - Toprak kullanımı ve biyolojik çeşitlilik.
   - Materyaller ve diğer kaynakların kullanımı ile ilgili bilgiler.
   - Havaya emisyon, atık su emisyonları, gürültü, koku ve diğer emisyonlar.
   - Sera gazı üretimi.
   - Katı atık ve tehlikeli atık oluşumları ve imha edilmesi.
   - Faaliyet gösterilen bölgenin kirletilmesi.

5. *Ürün veya Hizmet Performansı*: Bu bölümde ürün ve hizmet yönetimi, ürün dizaynı ve paketleme konularına yer verilmektedir.

   Raporun bu kısmında yer alan bilgiler şu şekilde sıralanabilir(Environment Australia, 2000: 30-37):

   - Ürün veya hizmetin potansiyel etkisini önleme veya minimize etme program ya da prosedürleri hakkındaki bilgiler.

- İyileştirilmiş enerji etkinliği, geri dönüşümlü materyallerin kullanımı ve iyileştirilmiş geri dönüşüm gibi ürünlerin iyileştirilmiş performansı ve çevresel özellikleri hakkındaki bilgiler.
- Yıllık ya da ürün başına kullanılan paketlerin tür (cam, karton, çelik, geri dönüştürülebilir ya da dönüştürülemez plastik ya da ahşap) itibariyle miktarı.
- Ürünün yüzdesi olarak paketleme maliyeti.
- Geri dönüştürülen veya yeniden kullanılan paketleme malzemelerinin yüzdesi.

2.7.2.3 Çevresel Raporlama Forumu-İşletme Çevresel Raporları Hazırlama Rehberi

İtalya'daki Fondazione Eni EnricoMattei (FEEM) önderliğindeki çalışma grubu tarafından oluşturulan Çevresel Raporlama Forumu'nun amacı, işletmelerin çevresel performanslarının değerlendirilmesi için gerekli bilginin ilgili taraflara sunulduğu çevresel raporları hazırlamak isteyen işletmelere yol gösterici bir rehber oluşturmaktır. Forum 1995 yılında çevresel raporlama rehberini yayınlamıştır. Bu rehber çevresel raporların içeriği hakkında bilgi verir.

Bu rehbere göre çevresel rapor hazırlamak isteyen işletmelerin raporu iki kısımdan oluşur. Birinci kısımda niteliksel bilgiler, ikinci kısımda niceliksel bilgiler açıklanmaktadır. Niteliksel bilgiler kısmında, işletmenin kısa bir tanıtımı, çevre ve

ürün politikası, ilgili taraflarla ilişkiler gibi konular; niceliksel bilgiler kısmında ise çevresel giderler, çevresel performans göstergeleri gibi konular ele alınmaktadır.

Bu rehbere göre çevresel raporda bulunan iki kısmı ayrı ayrı ele alınarak, aşağıdaki gibi incelenmiştir:

1. ***Çevresel Raporda Bulunması GerekenNiteliksel Bilgiler***

- İşletmenin büyüklüğü ve faaliyetleri, üretim alanlarının sayısı ve yeri, üretim sürecinin genel bir tanıtımı, üretim ve dağıtım ile ilgili temel çevresel sorunların tanımlanması hakkındaki bilgiler.

- Çevresel politikanın uygulanmaya başladığı yıl, beklenen başarılar ve başarıların(daha önce raporlanan amaçlarla karşılaştırmalı olarak) izlenmesi ile ilgili bilgiler.

- Örgüt yapısı (çevre departmanı ve diğer işletme birimleriyle ilişkileri), çevresel politikanın uygulanması ile ilgili programlar, eğitim faaliyeti, Uluslararası Standartlar Örgütü (ISO) gibi çevresel yönetim sistemi ve sertifikalarının uygulanma seviyesi hakkındaki bilgiler.

- Denetim, risk yönetimi ile ilgili alınan önlemler ve elde edilen başarılar, yapılan çevre düzenlemesi ile ilgili faaliyetler ve çevreye zarar verecek önemli çevresel kazalar hakkındaki bilgiler.

- İşletmenin çevresel düzenlemelere uymayı garanti etme yolu ve raporların ilgili olduğu dönem boyunca yürürlükte olan çevresel düzenlemelere uyum sağlamak için alınan önlemler ile ilgili bilgiler.

- Ürün yaşam döngüsü ve çevreye etkileri ile bu etkileri azaltmak için alınan önlemler, ürün yeniliği, ürünün enerji etkinliği (doğrudan ilgili olduğu zaman), işletmenin ürünün sonundaki sorumluluğu, tüketiciler ve müşteriler ile işbirliği programları ve eko-etiket (uygulanabilir olduğunda) hakkındaki bilgiler.

- Enerji ve su tasarruf programları ve diğer doğal mirası koruma programları hakkındaki bilgiler.

- İlgili taraflarla ilişkiler ve raporda sunulan bilgilerin dışında daha fazla bilgi edinilmek istendiğinde iletişim kurulacak kişinin ismi ve departmanı hakkındaki bilgiler.

- Raporda yer alan bilgilerin güvenilirliliğini onaylayan kişi veya kurumlar varsa, bunlar hakkındaki bilgiler.

2. Çevresel Raporda Bulunması GerekenNiceliksel Bilgiler

- Çevresel giderler ile ilgili bilgiler.

- Hammadde kullanımı, enerji tüketimi, atıklar, işletmenin faaliyetleri ile doğrudan ilgili havaya emisyon, suya boşaltım, toprak kirliliği ve diğer kirletici maddeler, ürünün kalitesi, üretim faaliyetlerinin etkileri, çevreyi kirletici madde oluşum miktarı ve bunların etkilerini azaltma amaçları hakkındaki bilgiler.

- Önceki dönemlerle karşılaştırmalı olarak sunulan çevresel performans göstergeleri ile ilgili bilgiler.

2.7.3 İşletme-Çevre İlişkilerinin Muhasebe Açısından Raporlanmasında Her İki Yöntemin Faydaları ve Sakıncaları

Önceki konularda anlattığımız üzere işletmenin çevreyle ilgili performansı hakkında bilgi sahibi olmak isteyen kişi veya kuruluşlar, bu isteklerini işletmeden çevresel rapor isteyerek yerine getirmektedir. Burada önemli olan çıkar gruplarının işletmenin çevreyle olan ilişkileri hakkında yeterince fazla ve şeffaf bilgiye ulaşmalarıdır. Bu bilgilere de açıkladığımız üzere, iki raporlama yöntemi ile ulaşılmakta, çevresel bilgiler bu şekilde kamuoyuna hizmet verecek formatta düzenlenmektedir.

Çevresel raporların hazırlanmasında her iki yönteminde kendine özgü fayda ve sakıncaları bulunmaktadır. Yöntem bazında bu fayda ve sakıncalar şu şekilde sıralanabilir:

A. Yıllık Raporların Genişletilmesi Yönteminin Faydaları

- Çevresel bilgiler, diğer bilgiler ile aynı bilanço veya gelir tablosunda yer aldığı için, bu mali bilgiler arasında bağlantı kurulabilmesi, verilerin aynı havuzda toplanması.

- Çevresel bilgiler mevcut hesap planına uyularak kayıt altına alınıp raporlandığı için, bağımsız rapor hazırlamadaki gibi ayrı bir formata uyulmamasından dolayı, raporlama kolaylığının olması. İşletmede çevresel

performans ile ilgilenen departmanın bu sayede muhasebe departmanıyla aynı dil üzerinde çevresel performansı raporlaması.

- Ayrı bağımsız rapor hazırlamaya karşın, yıllık raporların genişletilmesi şeklinde hazırlanan bir raporun daha az maliyetli olması ve işletmeye daha az külfet getirmesi. Bağımsız raporlamada seçilecek herhangi bir raporlama rehberi için ödeme yapılması ve ilgili rehberin formatına uyma zorunluluğundan kaçınma bu yöntemin diğer bir faydasıdır.

- Mevcut hesap planının, ilgili kanun veya yönetmeliğin, herhangi bir muhasebe işleminin değişmesi durumunda bağımsız raporlamaya karşın adaptasyon sürecinin daha kısa ve kolay olması.

B. Yıllık Raporların Genişletilmesi Yönteminin Sakıncaları

- Çevresel bilgilerin mevcut hesap planına uyularak raporlanması gerektiğinden, hesap planının açıklamakta yetersiz kaldığı niceliksel bilgilerin rapor kapsamı dışında kalması, dipnotlarda açıklansa bile sayısal olarak ifade edilememesi.

- Dipnotların açıklamakta yetersiz kaldığı gerek niceliksel gerek niteliksel bilgilerle ilgili gerekli detaylara girilememesi, bu yüzden "Tam Açıklama Kavramı"nın kısmen ihlal edilmesi.

- Muhasebe bilgisi olmayan çıkar gruplarının, çevresel bilgilere ulaşırken zorluk çekmesi, ihtiyacına uygun bilgiye ulaşamaması, çevresel bilgilerin muhasebe bilgileri içerisinde kaybolması.

C. Bağımsız Raporlama Yönteminin Faydaları

- Çıkar gruplarının istedikleri bilgiye kolay, ayrıntılı ve anlaşılabilir şekilde ulaşması.

- Raporun okunurken yıllık raporların genişletilmesi yöntemine kıyasla daha az teknik bilgi sahibi olmayı gerektirmesi. Bağımsız raporlarda muhasebe dilinin gerekli olmadığı durumlar hariç kullanılmaması, dilin rapor üzerinde egemen olmaması.

- Bağımsız rapor hazırlama yönteminde konu spesifik olarak ele alındığından çevresel bilgilerin raporlanmasında amaca yönelik, kendine özgü, hem niceliksel hem de niteliksel bilgilerin rahatlıkla açıklanabilmesi. Yıllık raporların genişletilmesi yöntemine kıyasla, çevresel bilgi özünün formata feda edilmemesidir. Bir başka deyişle, formatın çevresel bilgiye uymasıdır.

D. Bağımsız Raporlama Yönteminin Sakıncaları

- Yıllık raporların genişletilmesi yöntemine kıyasla, daha maliyetli olması. Çünkü çevresel bilgiler diğer mali bilgilerle aynı raporda yer almamakta, farklı bir rapor başlığı altında yayınlandığından, hem bu konuda uzman ek personel istihdamı gerektirmekte hem de daha fazla zaman ve para harcanmaktadır.

- Her işletme kendi yapısına özgü istediği bağımsız raporlama rehberini seçerek ya da kendi raporlama rehberini oluşturarak raporlama yaptığında, ilgili

çevresel raporların karşılaştırılamaması. İşletmelerin çevresel performansının karşılaştırılamaması.

- Bağımsız raporlama yöntemiyle ilgili rehberlerin yurt dışı kaynaklı olması sebebiyle, yurt içinde çevreyle ilgili kanun ve yönetmeliklere olan adaptasyon sorunu. Yurt içindeki kanun ve yönetmeliğe adapte edilen bağımsız rapor hazırlama rehberinin kendine özgü yapısını koruyamaması, bozulması.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

3.TÜRKİYE'NİN İLK 100 SANAYİ KURULUŞU ÜZERİNDE İŞLETME – ÇEVRE İLİŞKİLERİNİN MUHASEBE AÇISINDAN RAPORLANMASINA YÖNELİK ANKET ÇALIŞMASI

Çevreye olan duyarlılığın dünya genelinde artması, işletmeler düzeyinde de çevre muhasebesi, çevresel raporlama gibi konuların önemini artırmış, Türkiye'deki işletmeler de yaşanan bu gelişmeler sonucunda gerekli adımları atmaya başlamışlardır. İşletmeler ISO 14001 "Çevre Yönetim Sistemi Belgesi" almalarının yanı sıra, çevrenin işletme üzerindeki etkilerini muhasebe açısından gerek mali tablolar yardımıyla gerek uluslararası kuruluşlar tarafından hazırlanan rehberler yardımıyla raporlamışlardır.

Çalışmanın bu bölümünde Türkiye'de İstanbul Sanayi Odası (İSO) tarafından belirlenen ilk 500 sanayi kuruluşundan basit örnekleme yöntemiyle ilk yüzünün çevresel raporlamaya bakış açılarını analiz etmek üzere yapılan anket çalışması ve değerlemesi ele alınacaktır.

3.1 Alan Araştırmasının Amacı

Alan araştırmanın amacı, ISO ilk yüzdeki kuruluşların;

- Genel özelliklerinin,
- Çevre muhasebesi ve kavramlarına ilişkin bakış açılarının,
- Çevresel raporlama hakkında ne ölçüde bilgi sahibi olduklarının,
- Varsa kullandıkları çevresel raporlama yöntemlerinin,

- Çevre muhasebesi ve raporlama konusunda yeterli muhasebe alt yapılarının olup olmadığının belirlenmesi ve değerlendirilmesidir.

Alan araştırmasının bu amaçlarının yanı sıra ankete cevap veren katılımcıların görev ve departmanları, eğitim durumları gibi değişkenlerde dikkate alınarak, kuruluşlar arasında farklılıklar olup olmadığı tespit edilmeye çalışılmıştır.

3.2 Alan Araştırmasının Kapsamı

Araştırmanın evreni Türkiye'deki işletmeler, evren birimi[18] ise ISO 500 Sanayi Kuruluşu'dur. Evren biriminin hepsine ulaşmak hem zaman hem de maddi kaynaklar açısından sınırlandırıldığı için, ISO ilk 500 sanayi kuruluşundan ilk 100'ü örneklem (sample) olarak seçilmiştir[19].

Alan araştırmasının başlangıç tarihi 21.03.2011, bitiş tarihi ise 13.05.2011'dir.Bu süre zarfında 100 işletmeden 88 işletmeye ulaşılabilmiş, 19 işletmeden elde edilen verilerle anket tamamlanmıştır. Anket çalışmasının geri dönüş oranı %22 olarak gerçekleşmiştir. Ankete cevap vermeyenler muhasebe bilgilerinin paylaşılamayacağı, yetkili kişilerin izin vermemesi, işletmeye yazılı talebin resmi bir kurum veya kuruluştan gelmesi gerektiği gibi nedenler ileri sürmüşlerdir.

[18] Araştırma sonuçlarının geçerli olacağı evrenin sınırlandırılmış bir parçasına evren birimi denir.
[19] Evren birimlerinin tümüne ulaşıldığı durumlarda örneklemeye ihtiyaç duyulmaz. Çalışmada beş yüz sanayi kuruluşuna ulaşılamadığından dolayı örneklem meydana getirilmiştir.

3.3 Alan Araştırmasının Yöntemi

Araştırmada veri toplama aracı olarak kullanılan anket formu internette yayınlanmış, daha sonra tüm işletmelerin kurumsal e-posta adreslerine anket formunu doldurmaları için mesaj gönderilmiştir.

Anket formu 5'i açık uçlu, 19'u kapalı olmak üzere toplam 24 sorudan oluşmaktadır. İlk bölümdeki üç soru katılımcı ile ilgili demografik özellikleri, ikinci bölümdeki dört soru işletmeye ait genel bilgileri, üçüncü bölümdeki on yedi soru ise işletmelerin çevre muhasebesi ve çevresel raporlamaya bakış açılarını değerlendirmeye yöneliktir.

3.4 Alan Araştırmasının Sonuçları ve Sonuçların Değerlendirilmesi

Anket formunu dolduran işletmelerden elde edilen verilerle frekans tabloları oluşturulmuştur. Ankette her bölümüne göre ayrı frekans tablosu meydana getirilmiştir. Buna göre, Tablo 6 katılımcı ile ilgili özellikleri, Tablo 7 işletmeye ait genel bilgileri, Tablo 8 işletmenin çevre muhasebesi ve çevresel raporlamaya bakışını göstermektedir. Aşağıda bölümlere göre frekans tabloları, frekans dağılımları ve elde edilen sonuçlar yer almaktadır:

TABLO: 5

KATILIMCI PROFİLİ

	Frekans	**Yüzde Dağılım**
İşletmedeki Görev ve Departman		
Muhasebe Müdürü veya Şefi	12	63,2
Muhasebe Elemanı	4	21,1
Muhasebe ve Finans Departmanı Elemanı	3	15,7
TOPLAM	**19**	**100**
Eğitim Durumu		
Lise	-	-
Yüksek Okul	-	-
Üniversite	13	68,4
Yüksek Lisans	4	21,1
Doktora	2	10,5
TOPLAM	**19**	**100**
Yaş		
20'den küçük	-	-
20-30	2	10,5
30-40	14	73,7

40-50	2	10,5
50-60	1	5,3
60 ve üzeri	-	-
TOPLAM	**19**	**100**

Tablo 6'ya göre katılımcı profili kısaca incelendiğinde;

- Ankete katılanların departmanları ve görevleri farklı olsa da hepsi muhasebe bölümünde çalışmaktadır. Katılımcıların %63,2 gibi büyük bir oranı ilgili işletmede muhasebe müdürü veya şefi olarak çalışması, anketin işletmede muhasebe konusunda en yetkili kişi veya kişiler tarafından cevaplandırıldığını göstermektedir.

- Eğitim durumu açısından incelendiğinde, ankete katılanların tamamı üniversite mezunudur. Katılımcıların %21,1'i yüksek lisans, %10,5'i doktora eğitimine sahiptir.

- Katılımcıların yaş dağılımında belirgin farklılıklar bulunmakla beraber, ankete katılanlarından 60 yaş ve üzeri muhasebe müdürü, şefi veya elemanı bulunmamaktadır. Katılımcıların %73,7'si gibi büyük bir oranı 30 ile 40 yaş arasındadır.

TABLO: 6

İŞLETMEYE AİT GENEL BİLGİLER

	Frekans	**Yüzde Dağılım**
İşletme Yaşı (Yıl)		
1-10	-	-
11-20	-	-
21-30	9	47,4
31-40	8	42,1
41 ve üzeri	2	10,5
TOPLAM	**19**	**100**
Çalışan Sayısı		
1-10	-	-
11-20	-	-
21-30	-	-
31-40	-	-
41 ve üzeri	19	100
TOPLAM	**19**	**100**
Faaliyet Gösterilen Sektör ve Alan		
Kimya, Petrol ve Plastik Ürünler	3	15,8

Demir-Çelik	8	42,1
Otomobil	2	10,5
Gıda, İçki ve Tütün	2	10,5
Elektrik ve Elektronik	1	5,3
Tekstil, Dokuma ve Giyim	3	15,8
TOPLAM	**19**	**100**
İşletmenin Sahip Olduğu Belgeler		
ISO 9001	19	100
ISO 14001	8	42,1
OHSAS 18001	19	100
ISO 22000 HACCP	2	10,5
TOPLAM	**-**	**-**

Tablo 7'ye göre işletmeye ait genel bilgiler incelendiğinde;

- Ankete katılan işletmelerin %52,6'sı otuz yıl ve daha üstü bir süredir faaliyet gösteren işletmelerden oluşmaktadır. Geri kalan %47,4'ü ise 20 ile 30 yıl arasında faaliyet gösteren işletmelerdir. Bu durum ankete katılan işletmelerin genç işletmelerden değil, köklü işletmelerden meydana geldiğinigöstermektedir.

- Ankete katılan işletmelerin tümü 40 ve üzerinde çalışan istihdam etmektedir. İşletmelerin kendi verdiği bilgiye göre, katılımcıların %57,8'i (11 işletme) 500 kişinin üzerinde çalışan istihdam ederken, %42,2'si (8 işletme) 500

kişinin altında çalışan istihdam etmektedir. Bu sonuç işletmelerin yarıdan fazlasının büyük işletmelerden oluştuğunu göstermektedir.

Müftüoğlu'na göre, çalışan sayısı 200'ü geçen işletmeler büyük ölçekli işletme sayılmaktadır (Müftüoğlu, 2007: 15). Anket sonuçlarına bu açıdan bakıldığında katılımcı işletmelerin tümü büyük ölçekli işletmelerden oluşmaktadır.

- Faaliyette bulunulan sektörler açısından ayrıma gidildiğinde, önceliği %42,1 ile demir-çelik sektörü oluşturmaktadır. Bu sektörü %15,8 ile tekstil ve kimya sektörleri takip etmektedir. Araştırmanın örneklemi olarak seçilen ilk yüz işletmenin %22'si demir-çelik, %22'si gıda, %14'ü otomobil, %13'ü petrol ve türevleri, %8'i enerji sektöründe faaliyet göstermektedir. Anket sonucu elde edilen verilere bakıldığında, anketin ilk yüz işletme içinde homojen şekilde dağılmadığı görülmektedir. İlk yüz işletmenin %22'si gıda sektöründe faaliyet göstermesine karşın, katılımcıların sadece %10,5'i gıda sektöründedir. En yüksek katılım oranı ise demir-çelik sektöründen gelmiştir.

- Ankete katılan işletmelerin tümü ISO 9001 "Kalite Yönetim Sistemi Belgesi", OHSAS 18001 "İş Sağlığı ve Güvenliği Yönetim Sistemi Belgesi" sahibidir. Buna karşın ISO 14001 "Çevre Yönetim Sistemi Belgesi" sahibi olan işletme sayısı %42,1'dir. Bu durum işletmelerin çevreye yeteri kadar önem vermediğinin, etkileşimde bulunulan çevrenin göz ardı edildiğiningöstergesidir. Ankete katılan ve gıda sektöründe faaliyet gösteren

iki işletme ise ISO 22000 HACCP "Gıda Güvenliği Yönetim Sistemi" sahibidir.

TABLO: 7

İŞLETMENİN ÇEVRE MUHASEBESİ ve ÇEVRESEL RAPORLAMAYA BAKIŞI

	Frekans	**Yüzde Dağılım**
Çevre Muhasebesi Hakkında Herhangi Bir Bilginiz Var Mı?		
Evet	12	63,2
Hayır	7	36,8
TOPLAM	**19**	**100,0**
Çevre Muhasebesi Hakkında Bildikleriniz?		
Çevresel verilerin işlendiği muhasebe dalı	3	25,0
Çevreye özel hesaplar kullanılan muhasebe dalı	4	33,3
İşletme-Çevre ilişkilerinin muhasebe boyutu	5	41,7
TOPLAM	**12**	**100,0**
Çevreyle İlgili Ana ve/veya Yardımcı Hesap Kullanıyor Musunuz?		
Evet	5	26,3

Hayır	14	73,7
TOPLAM	**19**	**100,0**
Muhasebe Kayıtlarında Çevresel Faaliyet, Maliyet ve Gider Kalemleri İçin Nasıl Bir Yöntem İzliyorsunuz?		
GÜG altında yardımcı hesaplar açarak	4	80,0
Giderleri fonksiyonuna göre sınıflayarak	-	-
Sadece ana hesapları kullanarak	1	20,0
Diğer	-	-
TOPLAM	**5**	**100,0**
Çevresel Maliyet ve Giderlerin Ayrı Hesaplarda Tutulması, İşletmenin Muhasebe Yükünü Artırır mı?		
Evet	15	78,9
Hayır	4	21,1
TOPLAM	**19**	**100,0**
Çevreyle İlgili Ayrı Hesapların Kullanılmasını, Sosyal Sorumluluk Kavramının Bir Gereği Olduğu Görüşüne Katılıyor Musunuz?		
Evet	5	26,3
Hayır	14	73,7

TOPLAM	**19**	**100,0**
Kavramlardan hangisi veya hangilerini duydunuz veya kullandınız?		
Sosyal Raporlama	13	68,4
Çevresel Raporlama	3	15,8
Üç Boyutlu Raporlama	-	-
Sürdürülebilir Raporlama	2	10,5
Kurumsal Sosyal Sorumluluk Raporlaması	1	5,3
Hiçbiri	-	-
TOPLAM	**19**	**100,0**
İşletmenin Çevreyle İlgili Faaliyetlerini, İşletme İçindekilere veya dışındakilere Raporluyor Musunuz?		
Evet	5	26,3
Hayır	14	73,7
TOPLAM	**19**	**100,0**
Rapor İçin Kullandığınız Format Var Mı?		
Evet. İşletmenin kendi oluşturduğu format	3	60,0
Evet. Uluslararası kuruluşların hazırladığı formatlar	1	20,0

Hayır. Her rapor için farklı format	1	20,0
TOPLAM	**5**	**100,0**
Çevresel Raporlamayı Ne Sıklıkta Yapıyorsunuz?		
Aylık	-	-
3 Aylık	-	-
6 Aylık	-	-
12 Aylık	5	100,0
TOPLAM	**5**	**100,0**
Çevresel Raporunuzu Ne Şekilde Hazırlıyorsunuz?		
Mevcut Mali Raporlarımızı Genişleterek	3	60,0
Bağımsız Çevresel Rapor Hazırlayarak	2	40,0
TOPLAM	**5**	**100,0**
Çevresel Raporunuzu, Mevcut Mali Raporunuzu Genişleterek Hazırladığınızda, Çevresel Bilgi, Gider ve Maliyetleri Nerede Raporluyorsunuz?		
Bilanço	2	66,6
Gelir tablosu		

Bilanço ve gelir tablosu dipnotlarında		
Mevcut mali raporda ayrı bir bölümde	1	33,4
TOPLAM	**3**	**100,0**
Bağımsız Rapor Şeklinde Çevresel Rapor Hazırlıyorsanız, Aşağıdaki Rehberlerden Hangisini Kullanıyorsunuz?		
Küresel raporlama girişimi - GRI	2	100,0
Kamu çevresel raporlama çerçevesi	-	-
Çevresel raporlama forumu	-	-
TOPLAM	**2**	**100,0**
Hazırladığınız Bağımsız Raporları Hangi Çevrelere Sunuyorsunuz?		
İşletme içine	-	-
İşletme dışına	-	-
İşletme içine ve dışına	2	100,0
TOPLAM	**2**	**100,0**
Çevresel Rapor Hazırlamama Nedeniniz Nedir?		
Yasal düzünleme olmaması	11	78,7
İşletmenin böyle bir rapor ihtiyacı hissetmemesi	1	7,1

Rapor hakkında yeterli bilgi sahibi olunamaması	1	7,1
Hepsi	1	7,1
TOPLAM	**14**	**100,0**
Şu An Gönüllülük Esası Çerçevesinde Düzenlenen Çevresel Raporlama, Sizce Zorunlu Hale Getirilmeli Mi? Neden?		
Evet	6	31,6
Hayır	13	68,4
TOPLAM	**19**	**100,0**
Çevresel Raporlama Zorunlu Hale Getirilse, Muhasebe Alt Yapınız Bu Raporlama Sistemine Uygun Mu?		
Evet	2	10,5
Hayır	17	89,5
TOPLAM	**19**	**100,0**

Tablo 8'e göre işletmelerin çevre muhasebesi ve çevresel raporlamaya bakışı incelendiğinde;

- Katılımcıların %63,2'si çevre muhasebesi hakkında bilgi sahibi iken, %27,8'i çevre muhasebesi hakkında herhangi bir bilgi sahibi değildir. Çevre muhasebesi hakkında bilgi sahibi olan işletmelerin, %41,7'si çevre muhasebesini, işletme-çevre ilişkilerinin muhasebe boyutu olarak

tanımlamıştır. Diğer işletmeler ise çevre muhasebesini, çevreye özel hesaplar kullanılan ve çevresel verilerin işlendiği muhasebe dalı olarak tanımlamışlardır.

- Çevreyle ilgili faaliyet, maliyet ve gider kalemlerini ayrı olarak izlemek amacıyla ana ve/veya yardımcı hesaplar açan işletmelerin oranı %26,3 iken, hesap açmayan işletmelerin oranı %73,7'dir. Katılımcıların %63,2'si çevre muhasebesi hakkında bilgi sahibi iken, sadece %26,3'ü konu hakkındaki bilgisini muhasebe kayıtlarına yansıtmıştır. Bu durum, işletmelerde çevreyle ilgili verilerin muhasebe kayıtlarına yeterince yansımadığı, özetle çevre muhasebesi konusunda işletmelerin yetersiz kaldığını göstermektedir. Ana ve/veya yardımcı hesap açan işletmelerin, %80'i genel üretim giderleri altında yardımcı hesaplar açarak, %20'si sadece ana hesapları kullanarak çevreyle ilgili faaliyet, maliyet ve giderleri izlemektedir.

- Çevresel maliyet ve giderlerin ayrı hesaplarda tutulmasının işletmenin muhasebe yükünü artıracağını düşünenlerin oranı %78,9 gibi çok büyük bir orandır. Çalışmamızda işletmelerin çevre muhasebesi ve raporlamaya bakışını etkin şekilde tespit edememe güçlüğüne sebep olan en önemli etkenlerden biri, işletmelerin çevre muhasebesine bakış açılarının bu yönde olmasıdır. Ankete katılanların %73,7'sinin çevreyle ilgili ayrı hesaplar kullanmanın, sosyal sorumluluk kavramının bir gereği olmadığını düşünmesi bu tespitimizi destekler niteliktedir.

- Katılımcıların %68,4'ü sosyal raporlama kavramını, %10,5'i sürdürülebilir raporlama kavramını duymuş veya kullanmış olmasına karşın, üç boyutlu raporlama kavramını duyan veya kullanan işletme bulunmamaktadır. Aynı şekilde katılımcıların %15,8'i çevresel raporlama kavramını duymuş veya kullanmış olmasına karşın, bu oran kurumsal sosyal sorumluluk raporlaması için %5,3'tür. Çalışmamızın ikinci bölümünde açıklandığı üzere, sosyal, sürdürülebilir ve üç boyutlu raporlama aynı kavramlar olduğu gibi çevresel raporlama ile kurumsal sosyal sorumluluk raporlaması dahi aynı kavramlardır. Anket sonuçlarına bakıldığında, işletmelerin bu kavramların aynı olduklarını bilmediği, kavramları duyduklarını fakat içeriğinden çok fazla bilgi sahibi olmadığı anlaşılmaktadır.

- İşletmenin çevreyle ilgili faaliyetlerini raporlayanların oranı %26,3 iken, raporlamayanların oranı %73,7'dir. Raporlama yapan işletmelerin %60'ı kendi oluşturduğu format çerçevesinde raporlama yaparken, %20'si uluslararası kuruluşların hazırladığı formatı, %20'si ise her rapor için farklı format kullanmaktadır. Çevresel raporlama yapan işletmelerin tümü çevresel raporlarını yıllık olarak hazırlamaktadır. Raporlama yapmayan işletmelerin buna sebep olarak %78,7'si gönüllülük esasına dayanması ve yasal düzenleme olmamasını, %7,1'i böyle bir rapor ihtiyacı hissetmemesini, %7,1'si de konu hakkında bilgi sahibi olmamalarını gerekçe olarak göstermişlerdir.

- Çevresel rapor hazırlayan işletmelerin %60'ı mevcut mali raporlarını genişleterek, %40 ise bağımsız çevresel rapor hazırlayarak, çevresel raporlarını oluşturmaktadırlar. Mali raporlarını genişleterek çevresel rapor hazırlayan işletmelerin %66,6'sı çevresel maliyet ve giderlerini bilanço, gelir tablosu ve bunların dipnotlarında raporlar iken, %33,4'ü mevcut mali raporun ayrı bir bölümünde raporlamaktadır. Bağımsız çevresel rapor hazırlayan işletmelerin tamamı "Küresel Raporlama Girişimi Sürdürülebilirlik Raporlama Rehberi"ni kullanmaktadır. Bu şekilde bağımsız rapor hazırlayan işletmelerin tamamı rapor kapsamındaki bilgileri hem işletme içindekilerle hem de işletme dışındakilerle paylaşmaktadır.
- Ankete katılan işletmelerin %68,4'ü çevresel raporlamanın zorunlu hale getirilmemesini savunmaktadır. Bu oran işletmelerde çevre ile ilgili hassasiyetin henüz daha tam olarak gelişmediğini göstermektedir. Ayrıca katılımcıların sadece %10,5'i çevresel raporlama zorunla hale getirildiğinde muhasebe alt yapılarının bu raporlama sistemine uygun olduğunu düşünmektedir.

3.5 Genel Değerlendirme

Anket sonuçlarından alınan bilgiye göre genel bir değerlendirme yapıldığında işletmelerin çevreye karşı duyarlı olmadıkları gözlemlenmiştir. Katılımın düşük olması bu gözlemi destekler niteliktedir. Çevreye karşı duyarlı olmayan bu işletmelerin çevre muhasebesi ve çevresel raporlamaya ilişkin ilgileri de yeterli

düzeyde değildir. İşletmeleri çevresel rapor hazırlamamaya iten en büyük etkenler bu raporlamanın gönüllülük esasına dayanması ve bu konularda herhangi bir yasal düzenlemeolmamasıdır. Ayrıca ankete katılan işletmelerin hepsinin diğer ISO belgeleri tam iken, ISO 14001 "Çevre Yönetim Sistemi Belgesi" alan işletme sayısı ankete katılanların yarısından azdır.

Katılımcılar çevresel raporlama konusunda zayıf kaldığı gibi, çevre muhasebesi ve çevresel raporlama gibi konuların zorunlu hale getirilmesini de istememektedir. İşletmelerin bu raporlama yöntemi ve muhasebe dalından uzak durmak istemelerinin en büyük nedenlerinden birisi muhasebe alt yapılarının uygun olmamasıdır. Tüm bu açıklamalar bağlamında, Türk işletmelerinin çevreye duyarlı olmadığını ve çevresel raporlama konusunda çok fazla yol kat etmesi gerektiğini söylemek mümkündür.

SONUÇ ve ÖNERİLER

İşletmelerin çevresel yaklaşımları tüketicilerin ve yatırımcıların karar alma mekanizmalarında önemli rol oynamaya, işletmeler kârlılık yanında "çevreye duyarlılık" konusuna da önem vermeye başlamışladır. İşletmelerin çevreye olan duyarlılığının bir göstergesi de çevresel faaliyet, gider ve maliyetlerin muhasebesel olarak kayıt altına alınması, kısaca işletmede çevre muhasebesinin uygulanması ve çevresel raporun oluşturulmasıdır.

Araştırmamızda işletmelerin çevre muhasebesini uygulama ve çevresel raporu oluşturma noktasında aşağıdaki sonuçlara ulaşılmıştır:

- İşletmenin faaliyet gösterdiği çevreyi "bedava girdi" olarak görmesi, çevresel kaynakları etkin şekilde kullanmaması,

- Yatırımcılar ve çıkar grupları tarafından işletmenin salt olarak finansal yapısına ve kârlılığına bakılması (finansal performans), bunun yanında çevresel performansın göz ardı edildiği,

- Çevreyle ilgili maliyetlerin pek çok işletme tarafından dikkate alınmadığı, çevresel maliyetleri dikkate alan ve muhasebesinde çevreyle ilgili bilgilere yer veren işletmeler ise söz konusu maliyetleri üretim maliyetlerinin içinde hesaplamakta, çevresel maliyet dikkat edilmeden doğrudan mamullere yüklemektedir ve çevresel maliyet kavramına dikkat edilmediğinden dolayı mamul maliyetlerinin yanlış hesaplandığı,

- Türk işletmelerinin çevreye ve yeşile duyarlı işletme anlayışından uzak olduğu ve kısa vadede çevre bilincinin yerleşmesinin zor olduğu,

- Yasal bir zorunluluk olmadığından dolayı, çevreyle ilgili faaliyetlerini mali tablolarda veya bağımsız raporlarda raporlayan işletmelerin çevresel performansı yansıtmada zayıf kaldığı,

- İşletmeler tarafından çevre muhasebesinin yeni bir muhasebe dalı olarak algılandığı fakat çevre muhasebesinin genel muhasebe, maliyet muhasebesi gibi yeni bir muhasebe dalı olmadığı sadece her bir muhasebe dalına çevresel unsurların entegrasyonunu amaçladığı,

- Çevresel raporlamayla ilgili gerek ülkemizde gerek dünyada tek tip bir raporlama formatı üzerinde fikir birliğine varılamadığı sonucuna ulaşılmıştır.

Yukarıda açıklanan sonuçlar ışığında çevre muhasebesi ve çevresel raporlamanın Türkiye'de uygulanabilirliliğin artırılması, uygulanan yerlerde ise daha etkin sonuçlara ulaşılabilmesi açısından aşağıdaki çalışmaların yapılması önerilebilir:

- İşletmelerin çevreyle ilgili maliyet ve giderleri en azından yardımcı hesaplarda veya ana hesapların alt hesaplarında izlenmeli, çevresel maliyet muhasebeye yansıtılmalı ve mamul maliyetleri daha doğru hesaplanmalıdır.

- Çevreyle ilgili faaliyet, maliyet ve giderler için Tekdüzen Hesap Planı'nda yeni hesaplar açılmalı, bilanço ve gelir tablosu dipnotları çevresel muhasebe kapsamında genişletilmelidir.

- İşletmelere çevre muhasebesini ve çevresel raporlamayı tanıtmak ve hesaplarında kullandırmak amacıyla çevre muhasebesi, çeşitli kurum ve kuruluşlar tarafından kademeli olarak işletmelere tanıtılmalı ve ilgili bakanlık tarafından bu muhasebe alt dalı zorunlu hale getirilmelidir.

- Çevreyle ilgili niteliksel bilgilerin muhasebe kayıtlarına alınması için çevresel verilerle ilgili bir muhasebe sistemi oluşturulmalı, çevresel verilerin işlenmesinde işletmeden işletmeye farklılık olmaması için dokümanlar meydana getirilmelidir. Çevreyle ilgili muhasebe standartları geliştirilmelidir.

- Çevresel rapor hazırlayan işletmelere bu rapor türünü özendirmek amacıyla, teşvikler verilmeli, çevreyle ilgili yapılan giderlerin bir kısmı ilgili kurum ve kuruluşlar tarafından karşılanmalıdır.

- İşletmelerde çevre muhasebesi konusunda uzman kişiler yetiştirmek için eğitimler verilmeli, üniversitelerde çevre muhasebesi dersi konulmalıdır.

Yukarıda saydığımız önerileri özetlemek gerekirse, çevre muhasebesi ve çevresel raporlamayla ilgili işletmeler teşvik edilmeli ve bu muhasebe alt dalı ve raporlama türü vakit kaybetmeksizin işletmeler düzeyinde uygulama alanı bulmalıdır.Kısacası çevreyi koruma adına işletmelere düşen görevler bir an önce "gönüllü" veya "zorunlu" şekilde hayata geçirilmelidir.

KAYNAKÇA

KİTAPLAR

AKDOĞAN, Nalan ve Orhan SEVİLENGÜL, **Tek Düzen Muhasebe Sistemi Uygulaması**, Gazi Yayınevi, Ankara, 2000.

AKTEPE, Eyüp, **İşletmecilik Bilgileri**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2004.

ALPUGAN, Oktay, **İşletme Birimine Giriş**, Per Yayınları, İstanbul, 1998.

ARI, Mustafa, **Finansal Raporlamada Güvenirlilik**, Ekin Yayınevi, Bursa,2008.

AXIS 2000 Büyük Ansiklopedi, Hava ve Su Kirliliği,Hachette, C.2, s.154-162, 2000.

BAŞKAYA, Fikret, **Kalkınma İktisadının Yükselişi ve Düşüşü**, İmge Kitabevi, Ankara, 1994.

BAŞOL, Koray, **Doğal Kaynaklar Ekonomisi**, İstiklal Matbaası, İzmir, 1985.

BULCA, Aydan, "Çevre Sorunları", **Cumhuriyet Dönemi Türkiye Ansiklopedisi**, Cilt 2, İletişim Yayınları, İstanbul, 2000.

ÇALDAĞ, Yurdakul, **Denetim ve Raporlama**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2005.

DUNN, John, **Auditing**, PrenticeHall, İngiltere, 1996.

ERTUĞ, Celal, **Yeşilden Griye Adım Adım Türkiye**, Türkiye'de İlk Çevre Kirlenme Haritası ve Ekolojik Denge Bozukluğu Raporu, İstanbul, 2001.

ERTÜRK, Hasan, **Çevre Bilimlerine Giriş**, Ceylan Matbaacılık, Bursa, 1998.

GÖKDAYI, İsmail, **Çevrenin Geleceği -Yaklaşımlar ve Politikalar-**, Türkiye Çevre Vakfı Yayını, Ankara, 1997.

GÖRMEZ, Kemal, **Türkiye'de Çevre Politikaları**, Gazi Kitabevi, Ankara, 1991.

GRAY, Rob, JeanBEBBINGTON, Diane,WALTERS, **Accounting forthe Environment bytheCharteredAssociation of CertifiedAccountants**, Accounting and Business Research, Scotland, 1993.

KARAPINAR, Aydın, Remzi ÖRTEN ve Hasan KAVAL, **Türkiye Muhasebe Finansal Raporlama Standartları**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2007.

KARPUZCU, Mehmet, **Çevre Ekonomisi**, İstanbul Teknik Üniversitesi İnşaat Fakültesi, İstanbul, 1991.

KEITH, Davis, Robert BLOMSTROM, Business, **Societyand Environment**, McGrawHill, New York, 1971.

KELEŞ, Ruşen, **Çevrebilim**, İmge Kitabevi, İstanbul, 2002.

KIRLIOĞLU, Hilmi veAhmet Vecdi CAN,**Çevre Muhasebesi**, Değişim Yayınları, Adapazarı, 1998.

KIŞLALIOĞLU, Mine, Fikret BERKES, **Çevre ve Ekoloji**, Remzi Kitabevi, İstanbul, 2003.

MÜFTÜOĞLU, Tamer, **İşletme İktisadı**, Turhan Kitabevi, Ankara, 2007.

OWEN, David, **CorporateSocialReportingandStakeholderAccountability**, **TheMissing Link**, **International CentreforCorporateSocialResponsibility**, Nottingham University Business School, UK, 2005.

ÖRTEN, Remzi, **Genel Muhasebe**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2003.

ÖZDEMİR, İbrahim, **Yalnız Gezegen**, Kaynak Yayınları, İstanbul, 2001.

ÖZDEMİR, Şevket, **Türkiye'de Toplumsal Değişme ve Toplumsal Sorunlara Duyarlılık**, Palme Yayınları, Ankara, 1988.

PEARCE, David,Anil MARKANDYA, Edward BARBIER, **Yeşil Ekonomi İçin Mavi Kitap**, Çev: Arslan B.- Türksen Kafaoğlu, Alan Yayıncılık, Renk Basımevi, İstanbul, 1993.

RODOPLU, Gültekin ve AliAKDEMİR, **İşletme Bilimine Giriş**, Isparta, 2001.

SEVİLENGÜL, Orhan, **Genel Muhasebe**, Gazi Kitabevi, Ankara, 1996.

SÜRMEN, Yusuf, **Muhasebe-1**, Akademi Kitabevi Yayınları, Trabzon, 2000.

TMSK, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, **Uluslararası Finansal Raporlama Standartları İle Uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları**, Ankara, 2008.

TÜREDİ, Hasan, **Muhasebe Denetimi**, Karadeniz Teknik Üniversitesi, IBER Yayınevi, Trabzon, 1992.

YÜKÇÜ, Süleyman, **Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi**, Anadolu Matbaacılık, İzmir, 1998.

MAKALELER, TEBLİĞLER ve RAPORLAR

AKTAN, Tahir, *"Çevre Sorunları ve Türkiye Yaklaşımı"*, **Anadolu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, C.2, S.2, 163-190, 1984.

ALTUĞ, Fevzi, *"Çevre Sorunları"*, **Uludağ Üniversitesi Güçlendirme Vakfı**, Yayın No:41, Uludağ Üniversitesi Basımevi, Bursa, 1990.

ATAGÜNDÜZ, Gürbüz ve Aysen MÜEZZİNOĞLU, *"İzmir'de Hava Kirlenmesi"*, Seminer Tebliği, 1979.

BENGÜ, Haluk ve Ahmet Vecdi CAN, *"Çevre Muhasebesinin Temel Kavramlarından "Sosyal Sorumluluk Kavramı""*, **Celal Bayar Üniversitesi S.B.E Yayınları**, C.7, S.1, s.155-160, 2009.

BUZZELI, David, *"Sustainable Development"*, **Canadian Business Review**, Summer, 1989.

CEMALCILAR, Özgül ve Saime ÖNCE, *"Muhasebenin Kuramsal Yapısı"*, **Anadolu Üniversitesi İ.İ.B.F. Yayınları**, Eskişehir, 1999.

ÇAĞLAR, İrfan, *"İşletmelerde Çevre Yönetimi ve Çevre Yönetimini Yaygınlaştıran Dinamiklerin Belirlenmesi"*, **Standart Dergisi**, s.412, 1996, s.86-95.

ÇOLAK, Ender, *"Kurumsal Sosyal Sorumluluğun Raporlanması"*, **Kalkınma İçin Sosyal Sorumluluk Forumu**, 2005.

ÇOŞKUN, İsmail, *"Muhasebenin Temel Kavramları"*, **Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği**, Yayın No:6, İstanbul, 1979.

DİE, Türkiye İstatistik Kurumu, *"Su istatistikleri ve Doğal Kaynaklar Muhasebesi"*, 1994.

DÜNYANIN DURUMU, *"Sürdürülebilir Toplum İçin Worldwatch Enstitüsü Raporu"*, İstanbul, 2004.

ELLIOT, B, *"Financial Accounting andReporting"*, PrenticeHall, Europe, 1996.

ENVIRONMENT Australia, *"A Framework forPublicEnvironmentalReporting"*, **An AustralinaApproach**, Çeviren: ULUSAN, Hikmet, 2000.

EPA: *"An IntroductionToEnvironmental Accounting as a Business Management Tool: KeyConceptsAndTerms"*, Washington, 1995.

ERKEN, Uğur ve Ş. UYAR, *"Ekonomik Büyüme ve Çevre Koruması; Ödemek İstemiyorsan Kirletme"*, **YASED**, Yayın no:39, s.107-121, 1991.

ERONAT, İlhan, *"Ekonomi Bilimi ve Çevre"*, **Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Ankara, 1991.

FEE (TheFederation of EuropeanAccountants), *"Review of International Accounting StandartsforEnvironmentalIssues"*, DiscussionPaper, 1999.

GAUTAM, H.C, *"Ulusal Düzeyde ve Firma Düzeyinde Çevre Muhasebesi (Hindistan Örneği)"*, Çeviren: Yrd. Doç. Dr. Mehmet Özbirecikli, 1997.

GÖKDENİZ, Ümit, *"Çevre Muhasebesi"*, **Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, 21-26, İstanbul, 1996.

GÜRDAL, Kadir, *"Finansal Raporlama Standartları Uygulamalarında Muhasebe Politikalarının ve Tahminlerinin Yeri ve Önemi: Açıklama ve Örnekler"*, SBF Dergisi, Ankara, 2009.

GÜVEMLİ, Oktay ve Ümit GÖKDENİZ, *"Çevre Muhasebesindeki Gelişmeler"*, **MÖDAV Dergisi**, s.4, İstanbul, 1996.

HAFTACI, Vasfi ve Kamuran SOYLU, *"Çevre Kirlenmesi ve Çevre Koruma Bağlamında Çevre Muhasebesinin Önemi"*, **Kocaeli Üniversitesi İİBF Dergisi**, s.102-120, 2008.

HAFTACI, Vasfi ve Kamuran SOYLU, *"Çevresel Bilgilerin Muhasebesi ve Raporlanması"*, **Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, s.15, 92-113, 2008.

KARACAN, Ali Rıza,*"İşletmelerde Çevre Koruma Bilinci ve Yükümlülükleri"*, **Türkiye ve Avrupa Birliğinde İşletmeler Yönünde Çevre Koruma Politikaları**, 2008.

MPM, Milli Prodüktivite Merkezi,*"Çevresel Etki Değerlendirmesi"*, **MPM Yayını**, Ankara, 1992.

NEMLİ, Esra, *"Çevre Muhasebesini İki Yönü"*, **Öneri**, s.11, 1999.

ÖZKOL, Erdal, *"Çevre Muhasebesi"*, **Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, C.13, S.1, 15-26, 1998.

PAPMEHL, Anne, *"Beyond The GAAP"*, CMA Management, **Accounting&TaxPeriodicals**, August, 2002, Çeviren: ANGAY, Barış.

PUBLIC ACCOUNTS AND ESTIMATES COMMITTEE, *"Final Report on Environmental Accounting andReporting"*, PublicAccountsandEstimatesComitteeForty-Sixth Report toParliament, **AuthorityGovernment Printer fortheState of Victoria**, no.141, Session 1999-2002, Çeviren: ULUSAN, Hikmet.

SHRIVASTAVA, Paul,*"Journal of Socio-Economics"*, Volume 24, Issue 1, 1993, Çeviren: KAYA, Uğur.

SINISCALCO, Domenico, *"Definition of Instruments forEnvironmental Accounting"*, Çeviren: Dr. Erdal ÖZKOL, 1993.

STEADMEN, Mark, Ronald GREEN, Thomas ZIMMERER, *"AdvisingYourClientsAboutEnvironmental Accounting Issues"*, **Managerial Auditing Journal**, Volume 10, 1995, Çeviren: KAYA, Uğur.

STIRLING, Smith, *"CorporateSocialReporting"*, TheSolidar Project, 2003.

SÖNMEZ, Feriştah, *"İşletmelerin Sosyal Sorumluluğu ve Çevre Sorunlarında Ekonomik Yaklaşımlar"*, **Adnan Menderes Üniversitesi Yaklaşım Dergisi**, S.133, Y.12, s.476-490, 2004.

SÖZBİLİR, Halim, *"İşletmelerde Sosyal Muhasebe Kuramı ve Türkiye'de Bir Anket Çalışması"*, **Neriman ve İbrahim Küçükkurt Sosyal Hizmetler, Eğitim, Sağlık ve Bilimsel Araştırma Vakfı Yayınları**, No:1, 1981.

TEK, Nergis, *"21. Yüzyıla Yaklaşırken Muhasebede Ortaya Çıkan Eğilimler, Muhasebeni Tarihsel ve Çağdaş Konumlarından Geleceğe Bakış"*, **TÜRMOB Yayınları**, No:23, Ankara, 1995.

TELEFONCU, Azmi ve Figen ZİHNİOĞLU, *"Göllerdeki Kimyasal Kirlilik ve İnsan SağlığınaEtkileri"*, **Ekoloji Dergisi**, 2008.

TRIVEDI, Bijal, *"New Scientist"*, **Cumhuriyet Bilim Teknik**, 2007. Çeviren: OKSAY, Reyhan.

ULUSAN, Hikmet, *"Çevresel Raporlama Rehberleri ve İşletme Çevresel Raporlarında Açıklanması Gereken Bilgiler"*, **Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakülte Dergisi**, C.14, S.2, s.181-206, 2009.

UYSAL, Füsun ve Gökhan OFLUOĞLU, *"Dışsallıklar Teorisi ve Çevresel Etki Değerlendirmesi Teknikleri"*, **MPM Verimlilik Dergisi**, S.1, 143-152, Ankara, 1997.

ÜNSAL, Nejla, *"Çevre Politikaları ve Ticaret Üzerine Etkileri"*, **Hazine ve Dış Ticaret Müsteşarlığı Dergisi**, Nisan Sayısı, Ankara, 1996.

World Commission on Environment and Development, *"OurCommonFuture"*, **TheBruntland Report**, 1987.

TEZLER

ANGAY, Barış, **Halka Açık Şirketlerde Sosyal Raporlama ve Türkiye Uygulaması**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2006.

ASLAN, Ümmühan, **Çevre Muhasebesi ve Nuh Çimento A.Ş'nde Çevre Muhasebesi Üzerine Pilot Bir Araştırma**, Yüksek Lisans Tezi, Eskişehir, 1995.

BİRCAN, Kamil, **Aydın İlindeki Firmaların Neden Olduğu Çevre Kirliliği ve Bu Kirliliğin Sosyal Sorumluluk Anlayışı İçerisinde Çözülmesi ve Bir Model Önerisi**, ADÜ-Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans tezi, Aydın, 2003.

BULUT, Fatih Sertaç, **Küçük ve Orta Boy İşletmelerde İhracat Sorunları**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Ankara, 2003.

GÖKMOĞOL, Mehmet Ruhi, **Ankara Ticaret Borsası Mezbaha İşletmesinde Çevre Yönetim Sistemleri Uygulamasına Göre Ankara İli ve İlçelerinde Çevre Kirliliği Yaratan Kimi Mezbaha Atıklarının Geri Kazanımı Üzerine Bir Araştırma**, Doktora Tezi, Ankara, 2007.

KASAPOĞLU, Şule, **Belediyelerde Çevre Muhasebesi Uygulaması**, Yüksek Lisans Tezi, Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Sakarya, 2003.

KAYA, Uğur, **İşletme-Doğal Çevre İlişkilerinin Mali Tablolar Aracılığıyla Raporlanması ve Denetimi**, Yayınlanmış Doktora Tezi, Trabzon, 2002.

MELEK, Zeynep, **Çevre Muhasebesi ve Çevresel Maliyetlerin Üretim Maliyetlerine Etkileri Üzerine Bir Araştırma**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Hatay, 2001.

TASLAK, Soner, **Çevre Yönetimi ve ISO 14000 Standartları Üzerine Bir İnceleme**, Karadeniz Teknik Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Trabzon, 1997.

TUZCU, Arcan, **Halka Açık Şirketlerde Kurumsal Yönetim Anlayışı İMKB-100 Örneği**, Yayınlanmış Doktora Tezi, Ankara, 2003.

YAĞLI, Fatma, **Çevre Muhasebesi ve Mermer İşletmeleri Uygulaması**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Muğla, 2006.

YARBAŞI, Engin, **Çevre-İşletme-Maliyet İlişkilerinin Mali Durum Tablolarına Yansıtılması**, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 1998.

KANUNLAR, YÖNETMELİKLER

Toprak Kirliliği Kontrolü Yönetmeliği. 09/08/1983 tarih ve 2872 sayılı kanun.

2872 Sayılı Çevre Kanunu.

21489 Sayılı Resmi Gazetede Yayınlanan Çevresel Etki Değerlendirmesi Yönetmeliği.

ANKET FORMU

Sayın Katılımcı,

Çevre ile ilgili her kavramın öneminin artmaya başladığı bu günlerde, cevaplandıracağınız bu anket ile işletmelerin çevre muhasebesi ve çevresel raporlama uygulamaları hakkında yapılacak değerlendirmelere katkı sağlamanız beklenmektedir. Yüksek lisans tez çalışması kapsamında yapılan bu ankete vereceğiniz cevaplar bilimsel amaçla kullanılacak, bilimsel etik kurallarına uygun olarak gizlilik içinde değerlendirilecek ve tez kapsamında katılımcıların kişi ve kurum isimleri açıklanmayacaktır. Sorulara vereceğiniz samimi cevaplar araştırmanın güvenilirliliğini artıracaktır.

Anket sorularına ilişkin olarak verilen seçeneklerden durumunuza *en uygun* olan seçeneği işaretleyiniz. Araştırmamıza göstermiş olduğunuz ilgi ve ayırmış olduğunuz zaman için teşekkür eder, saygılarımızı

Doç.Dr.Kadir GÜRDAL
Ankara Üniversitesi
Siyasal Bilgiler Fakültesi
Öğretim Üyesi

Vahdi TAŞDEMİR
Ankara Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü
Yüksek Lisans Öğrencisi

A-Katılımcı İle İlgili Demografik Özellikler

1-İşletmedeki göreviniz ve departmanınız nedir?

……

2-Eğitim durumunuz nedir?

- ☐ Lise
- ☐ Yüksek Okul
- ☐ Üniversite
- ☐ Yüksek Lisans
- ☐ Doktora

3-Yaşınız nedir?

- ☐ 20'den küçük
- ☐ 20-30
- ☐ 30-40
- ☐ 40-50
- ☐ 50-60
- ☐ 60 ve üzeri

B-İşletmeye Ait Genel Bilgiler

1-İşletmeniz kaç yıldır faaliyet göstermektedir?

- ☐ 1-10
- ☐ 11-20
- ☐ 21-30
- ☐ 31-40
- ☐ 41 ve üzeri

2-İşletmenizde çalışan sayısı kaçtır?

- ☐ 1-10
- ☐ 11-20
- ☐ 21-30
- ☐ 31-40
- ☐ 41 ve üzeri

3-Faaliyet gösterdiğiniz sektör ve alan nedir? Kısaca yazınız.

……

4-İşletmenizin sahip olduğu belgeler nelerdir? (Birden fazla seçeneğini işaretliyebilirsiniz)

- ☐ ISO 9001
- ☐ ISO 14001
- ☐ OHSAS 18001
- ☐ Diğer……

C-İşletmenin Çevre Muhasebesi ve Çevresel Raporlamaya Bakışı

1-Çevre muhasebesi (çevresel gider, çevresel maliyet, çevresel faaliyetlere özel hesaplar vb.) hakkında herhangi bir bilginiz var mı? (Cevabınız "Hayır" ise 3. soruya geçiniz)

- ☐ Evet
- ☐ Hayır

2-Çevre muhasebesi hakkında bildiklerinizi kısaca yazınız?

……
……
……

3-Çevreyle ilgili faaliyet, maliyet ve gider kalemlerini ayrı olarak izlemek amacıyla muhasebe kayıtlarında ana ve/veya yardımcı hesap kullanıyor musunuz? (Cevabınız "Hayır" ise 7. soruya geçiniz)

- ☐ Evet
- ☐ Hayır

4-3. soruya cevabınız "Evet" ise, nasıl bir yöntem izliyorsunuz?

- ☐ Genel üretim giderleri ana hesabı altında yardımcı hesaplar açarak
- ☐ Tüm giderleri fonksiyonuna göre sınıflayarak (Arge, Pazarlama, Üretim, Yönetim ile ilgili ana hesaplar altındaki yardımcı hesaplarda)
- ☐ Sadece ana hesapları kullanarak
- ☐ Diğer……

5-Çevresel maliyet ve giderlerin ayrı hesaplarda tutulması, işletmenin muhasebe yükünün artmasına neden olmakta mıdır?

- ☐ Muhasebe yükünü artırır. Çünkü……
  ……
- ☐ Muhasebe yükünü artırmaz. Çünkü……
  ……

6-Çevresel faaliyet, maliyet ve giderlerle ilgili ayrı hesapların kullanılmasının, sosyal sorumluluk kavramının bir gereği olduğu görüşüne katılıyor musunuz?

- [ ] Evet
- [ ] Hayır

7-Aşağıdaki kavramlardan hangisi veya hangilerini bugüne kadar duydunuz veya kullandınız? (Birden fazla seçeneği işaretleyebilirsiniz.)

- [ ] Sosyal Raporlama
- [ ] Üç Boyutlu Raporlama
- [ ] Çevresel Raporlama
- [ ] Sürdürülebilir Raporlama
- [ ] Kurumsal Sosyal Sorumluluk Raporlaması
- [ ] Hiçbiri

8-İşletmenin çevreyle ilgili faaliyetlerini, işletme içindekilere veya dışındakilere raporluyor musunuz? (Cevabınız "Hayır" ise, 15. soruya geçiniz.)

- [ ] Evet
- [ ] Hayır

9-Çevresel rapor hazırlıyorsanız, rapor için herhangi bir formatınız var mı

- [ ] Evet var. Kendi oluşturduğumuz format çerçevesinde çevresel rapor hazırlıyoruz.
- [ ] Evet var. Uluslararası kuruluşlar tarafından yayınlanmış formatları kullanıyoruz.
- [ ] Hayır yok. Her raporu beklentiler doğrultusunda farklı formatta hazırlıyoruz.

10-Çevresel raporlamayı ne sıklıkta yapıyorsunuz?

- [ ] Aylık
- [ ] 6 Aylık
- [ ] 3 Aylık
- [ ] 12 Aylık

11-Çevresel raporunuzu ne şekilde hazırlıyorsunuz?

- [ ] Mevcut mali raporlarımızı genişleterek.
- [ ] Bağımsız çevresel rapor hazırlayarak. (Cevabınız bu şık ise 13. soruya geçiniz.)

12-Çevresel raporunuzu, mevcut mali raporunuzu genişleterek hazırladığınızda, çevresel bilgi, gider ve maliyetleri nerede raporluyorsunuz?

- [ ] Bilanço
- [ ] Gelir Tablosu
- [ ] Bilanço ve gelir tablosu dipnotlarında
- [ ] Mevcut mali raporda ayrı bir bölümde

13-Bağımsız rapor şeklinde çevresel rapor hazırlıyorsanız, aşağıdaki rehberlerden hangisini kullanıyorsunuz?

- ☐ Küresel Raporlama Girişimi Sürdürülebilirlik Raporlama Rehberi
- ☐ Kamu Çevresel Raporlama Çerçevesi- Avustralya Yaklaşımı
- ☐ Çevresel Raporlama Forumu- İşletme Çevresel Raporları Hazırlama Rehberi
- ☐ Diğer……

14-Hazırladığınız bağımsız raporları hangi çevrelere sunuyorsunuz?

- ☐ İşletme içine
- ☐ İşletme dışına ise hangi kurum / kuruluş?
- ☐ İşletme içine ve dışına

15-Çevresel rapor hazırlamama nedeniniz nedir? (Birden fazla seçenek işaretlenebilir.)

- ☐ Gönüllülük esasına dayanması. Herhangi bir yasal yükümlülük olmaması.
- ☐ İşletmemizin bugüne kadar böyle bir rapor ihtiyacı hissetmemesi.
- ☐ Çevresel rapor kavramını ilk defa duymamız ve doğal olarak konuyla ilgili yeterli bilgimizin olmayışı.
- ☐ Hepsi

16-Şu an gönüllülük esası çerçevesinde düzenlenen çevresel raporlama, sizce zorunlu hale getirilmeli mi? Neden?

- ☐ Evet. Çünkü…….
  ……
- ☐ Hayır. Çünkü……

17-Çevresel raporlama zorunlu hale getirilse, muhasebe alt yapınız bu raporlama sistemine uygun mu?

- ☐ Evet
- ☐ Hayır

KATKILARINIZDAN DOLAYI TEŞEKKÜR EDERİZ

ÖZET

İnsanın doğaya olumsuz müdahalesi olarak kısaca tanımladığımız çevre sorunları, insanlık tarihiyle yaşıt olmasına karşın, önemi son yüzyılda tartışılmaya ve anlaşılmaya başlamış bir kavramdır.

Mevcut geleneksel muhasebe sisteminin çevre sorunlarına bakış açısının yetersiz kalması "çevre muhasebesi" kavramının doğmasına neden olmuştur.

Çevre muhasebesi sistemi çevresel sorunları anlamak ve anladıktan sonra yorumlayabilmek için, çevresel bilgi, maliyet ve giderlerin kayıt altına alınması ve raporlanması olmak üzere iki aşamalı bir süreç izlemektedir. İlk aşama olan çevreye ait bilgi, maliyet ve giderlerin kayıt altına alınması mevcut tek düzen hesap planı çerçevesinde gerçekleşmektedir. Fakat mevcut tek düzen hesap planında çevresel bilgilere ilişkin ayrı bir hesap grubu yoktur. Bu yüzden çevreyle ilgili bilgiler ya boş hesap kalemleri vasıtasıyla ya da mevcut hesap kalemlerine alt hesaplar açılarak kayıt altına alınmaktadır.

Raporlama aşamasında muhasebe sisteminden gelen niceliksel bilgilerin yorumlanmasında herhangi bir problem yoktur. Niteliksel bilgilerin rapor kapsamına alınmasında ise iki yaklaşım söz konusudur. Bu yaklaşımlardan birisi yıllık raporların genişletilerek çevreye ait niteliksel bilgilerin rapor kapsamına alınmasıdır. İkincisi ise yıllık raporlardan ayrı, bağımsız bir çevre raporunun hazırlanmasıdır.

"İşletme-Çevre İlişkilerinin Muhasebe Açısından Raporlanması" başlığını taşıyan bu çalışmamızda yukarıda açıklamaya çalıştığımız gelişmeleri değerlendirmek amacıyla işletmelere anket çalışması uygulanmış, çevreye

duyarlılığın arttığı, fakat bu duyarlılığın muhasebeye yansımadığı ve çevresel raporlama konusunda henüz mesafe kat edilmediği sonucuna varılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Çevre, Çevre Sorunları, Çevre Muhasebesi, Çevresel Gider, Çevresel Maliyet, Çevresel Raporlama.

ABSTRACT

Environmental problems, briefly defined as interference to nature by human beings, has become prominent and has been discussed recently in the last century although this issue dates back to old times as the history of humanity.

Environmental accounting system follows a two-stage process. The first stage is making a record of environmental information, costs and expenditures in order to understand and comment on environmental issues, whereas the second stage is preparing report of these records. The former step is carried out within the frame of existing uniform chart of accounts. However, in the present uniform chart of accounts there is not a group of account related to environmental information.

At the stage of reporting there is no problem about interpretation of quantitative data obtained from accounting system. About incorporating qualitative information into report extent, on the other hand, two approaches exist. The first approach is including the qualitative information pertaining to environment in the scope of the report by extending the annual report content. The second approach is preparing an independent environmental report apart from annual reports.

In this study, having the title of "Reporting Relations Between Management and Environment from the Point of Accounting", a questionnaire study is conducted for the companies that has obtained the certification of TS-EN ISO 14001 in order to assess the aforementioned and explained developments.

Keywords: Environment, Environmental Issues, Environmental Accounting, Environmental Expenditure, Environmental Cost, Environmental Reporting.