



Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi
The Journal of International Social Research
Cilt: 9 Sayı: 42 Volume: 9 Issue: 42
Şubat 2016 February 2016
www.sosyalarastirmalar.com Issn: 1307-9581

ÇEVRE MALİYETLERİ MUHASEBESİ VE RAPORLANMASI ACCOUNTING OF ENVIRONMENTAL COSTS AND REPORTING

Ahmet İÇÖZ*
Yavuz KILINÇ**

Öz

İşletmeler, muhasebenin sosyal sorumluluk kavramı gereği faaliyet sonuçlarını ekonomik açıdan değerlendirirken aynı zamanda sosyal açıdan da ele almaları gerekmektedir. Günümüzde; işletmelerin kârlarına artırma çabaları, düzensiz kentleşme ve sanayileşme, nüfusun hızlı artması gibi nedenlerle de birleşince çevresel sorunlar ortaya çıkmıştır. Çevre koşullarında yaşanan bu kötüleşmeler, dünyanın yok olacağı korkusu ve çevrenin korunması için gelen tüketici istekleri, işletmeleri çevreye karşı daha duyarlı olmaya zorlamıştır. Bunun neticesi olarak da çevreye karşı duyarlı yönetim anlayışı oluşmuştur. Bu yönetim anlayışı da zamanla çevre muhasebesi kavramının çıkmasını sağlamıştır. Çevre Muhasebesi de sosyal sorumluluk kavramında işletmelerin doğayı en az seviyede kirletmelerini ve doğaya yaptıkları etkileri belirleyerek, ortaya çıkan maliyetlerin hesaplanması, sınıflandırılması ve raporlar halinde sunulmasını sağlamıştır.

Anahtar Kelimeler: Çevre Maliyetleri, Çevre Muhasebesi, Yeşil Muhasebe.

Abstract

Businesses while evaluating the operating results in economic perspective at the same time they must evaluate the results in social aspects because of the accounting concept of social responsibility. Today, environmental problems have emerged because of the efforts of businesses to increase the profits and irregular urbanization, industrialization and reasons such as rapid population growth. This deterioration experienced in environmental conditions, fear of the end of the world would be very soon and consumer demands for environmental protection forced the companies to be more sensitive to the environment. As a consequence responsive management approach to the environment has occurred. This management approach also led to the emergence of the concept of environmental accounting over time. Environmental Accounting make the businesses which are in the concept of social responsibility set minimum levels of pollution and the effects of their nature and let the calculation of costs associated, classification and present in a report.

Keywords: Environmental Costs, Environmental Accounting, Green Accounting.

GİRİŞ

Günümüzde, artan sanayileşme ve sanayi işletmelerinin kapasitesindeki artışlar işletmelerle doğal çevrenin etkileşiminin artmasına neden olmuştur. Son zamanlarda sanayi işletmelerinin doğaya vermiş oldukları zararlar çok üst seviyelere ulaşmıştır. Çevre kirliliğini işletmeler başta çok önemsememişlerdir. Çünkü yoğun rekabet ortamında olan işletmeler çevre kirliliğini engellemek için fazla kaynak ayırmayı düşünmemişlerdir.

Ancak işletmeler toplumsal baskılar, tüketici talepleri ve sosyal sorumluluk kapsamında çevreye daha fazla önem vermek zorunda kalmışlardır. İşletmeler çevre kirliliğine neden olan faaliyetleri neticesinde ortaya çıkan artıklarını yok eden tesisler kurarak veya geri dönüşüm yoluyla atıkları tekrar kullanılabilir hale getirmektedirler. İşletmelerin tüm bunları yapabilmesi için yatırım yapması ve belirli maliyetlere katlanması gerekmektedir. İşte bu tarz işlemler çevre maliyetine girmektedir ve bu tarz verileri muhasebeye aktarmak için çevre muhasebesi kullanılmaktadır.

Geleneksel muhasebe sistemleri üretim veya ticari işlemin yalnızca finansal açısı ile ilgilenmektedir. Üretim ve tüketimin sosyal maliyetlerini dikkate almamaktadır. Bu da geleneksel muhasebe sisteminin eksikliğini göstermektedir.

Artık işletmeler, çevre sorunları gibi toplumsal sorunlarla ilgilendikleri ölçüde toplumdan saygınlık görmektedirler. Aynı zamanda işletmelerin sebep oldukları çevre sorunlarının çözülebilmelerine yardım etmeleri ahlakî bir sorumluluktur.

Bu çalışma üç bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde Çevre ve Çevre Muhasebesi ile ilgili genel bilgiler, ikinci bölümde Çevresel Maliyetler ve Çevre-Muhasebe ilişkisi ve üçüncü bölümde ise Çevresel Maliyetlerin raporlanması konuları açıklanmaya çalışılmıştır. Bu çalışmanın amacı çevre maliyetleri muhasebesi ve raporlanmasını açıklamaktır.

*Dr. Kocaeli Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, ahmet.icoz@kocaeli.edu.tr

**Araş. Gör., Kocaeli Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, yavuz.kilinc@kocaeli.edu.tr

1. Çevre ve Çevre Muhasebesi ile İlgili Genel Bilgiler

1.1 Çevre Kavramı

Dar anlamda çevre, doğal ortam şartlarının bir toplamı olarak ifade edilirken; geniş anlamda; insan ve diğer tüm canlı varlıklar ile birlikte doğanın ve doğadaki insan yapısı öğelerin bir bütünü olarak tanımlanmaktadır(Bulca, 1990:332).

Çevre; doğal etki ve güçlerin oluşturduğu, insan müdahalesine maruz kalmamış tüm doğal varlıkları ifade eden doğal çevre ve doğal çevreden yararlanılarak insan eliyle oluşturulan tüm değer ve varlıkları içeren yapay çevre olarak ikiye ayrılabilir. Fakat bu ayırım yapılırken yapay çevrenin, doğal çevrenin bir parçası olduğu göz ardı edilmemelidir. Çevresel sorunların ana kaynağı yapay çevreyi oluşturan insandır. Özellikle sanayileşmenin artmasıyla birlikte çevre sorunları önemli boyutlara ulaşmıştır(Kurşunel, Büyüksalvarcı, & Alkan, 2006:11).

Başka bir bakış açısıyla çevre kavramı; insanın içinde yaşadığı ortamdır. En temel manâda ise; doğayı ve içindeki ekolojik ortamı da ifade etmektedir. Bu ortama kısaca yaşamı destekleyen sistemler denilmektedir. Bu sistemler ise genel olarak; su, hava ve toprağın içinde ve üzerinde canlıların hayatlarını sürdürmeye yarayan tüm canlı ve cansız varlıkları ifade etmektedir. En geniş anlamıyla çevre, insanla birlikte tüm canlı varlıklar, cansız varlıklar ve canlı varlıkların eylemlerini etkileyen ya da etkileyebilecek fiziksel, kimyasal, biyolojik ve toplumsal nitelikteki tüm etkenlerdir(Gökdayı, 1997:20).

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

İşletmelerin ve tüketicilerin yönetim stratejilerini, çevre eğitimini belirlerken ortak kararlarda olmaları toplam kalite yaklaşımının felsefesinden kaynaklanmaktadır. Toplam kalite yaklaşımı, atıkların azaltılması, enerji verimliliği ve malzemelerin yeniden kullanılması ve geri kazanım alanlarında yeni fırsatları ortaya çıkarır. Çevreye duyarlı üretimin temel amacı, kaynak etkinliğini yükseltmek aynı zamanda da atıkların çevreye olan etkilerini en alt seviyeye düşürmektir. Bu amaca ulaşmak için de atık akışının, ürün ve süreç tasarımı aşaması ile üretim planlama ve kontrol süreçleri çok iyi değerlendirilmelidir (Burritt, 2004:24).

1.2 Çevresel Sorunlar

19. ve 20. Yüzyıl'da hızlanan sanayi devrimi; kârı doruk noktalara çıkarmayı, refah düzeyini iyileştirmeyi, hızlı kentleşme ve sanayileşme gibi kavramları ortaya çıkarmıştır. İşletmelerin kârlarını en üst seviyelere çıkarabilmek için doğal kaynakları düşüncesizce tüketmesi, çevresel kayıplar hesaplanmadan sağlanan refah düzeyi, yenilenmesi olanaksız olan kaynakların gereğinden fazla kullanımı ile sağlanan teknolojik gelişmeler, hızlı nüfus artışı ve düzensiz şehirleşme hem kırsal hem de kentsel toplum yapılarını aksatmıştır. Bu aksaklıklar sonucunda hava kirliliği, su kirliliği ve toprak kirliliği gibi pek çok çevresel sorunlar ortaya çıkmıştır(Özbirecikli, 1999:53).

Çevre koruma konusunda 1970'lerde başlayan çözüm arayışları daha çok kirliliğin önlenmesi temeline dayanıyordu. Bu ilkeye dayanılarak geliştirilen teknolojiler, kirleticilerin havaya, suya ya da toprağa salınmadan önce başvuru teknolojilerdi. Bu nedenle de yüksek enerji ve malzemeye gereksinim duyan, görece daha düşük verimli teknolojilerdir. Ayrıca, üretim sistemlerinin değiştirilmesinde ve iyileştirilmesinde pek etkili olamamışlardır(Yücel & Emekçiler, 2008:321).

1980'lerin başında "çevre yönetimi" yaklaşımı birçok firma tarafından benimsendi. Bu firmalar, etkilerini çevre ve enerji performanslarını artıracak biçimde yeniden tasarlamışlardır. 1980'lerin ortalarına geldiğindeyse bir başka yaklaşım olan Endüstriyel ekoloji gündeme geldi. Bu yaklaşım, endüstriyel sistemlerdeki madde ve enerji akışını, akışın çevre üzerindeki etkilerini, teknoloji ve uygulamaların bu akış üzerindeki etkilerini anlamaya çalışmaktadır. Bunun yanı sıra endüstriyel ekoloji üretim aşamalarını inceleyerek atıkların girdi olarak geri döndürülmesini, ürünün çevresel etkileri de düşünülerek yeniden tasarlanmasını kapsar(Yücel & Emekçiler, 2008:321).

1990'ların başında bu yaklaşımlara toplam kalite yaklaşımı da eklendi. Çevre eğitimi, ölçümleri ve yönetim stratejilerinin belirlenmesinde firmaların ve tüketicilerin ortak tavır takınmaları bu yaklaşımda temeldir. Toplam kalite yaklaşımı, atıkların azaltılması, enerji verimliliği ve malzemelerin yeniden kullanılması ve geri kazanımı alanlarında yeni olanaklar yaratmayı içerir(Yücel & Emekçiler, 2008:321).

Bir canlı olarak insanlar, başta fizyolojik ihtiyaçları olmak üzere tüm ihtiyaçlarını etkileşim içinde oldukları çevreden karşılamaktadırlar. Elindeki tüm doğal kaynakları dilediği gibi sorumsuzca kullanan insanlar, günümüzde çevreyi aşırı kullanım nedeni ile önemli derecede çevre sorunlarıyla karşı karşıya bırakmışlardır.(Gökdayı, 1997:69).

Sosyal sorumluluk evrensel bir kavram olduğu için insanların bütün hareketlerine uygulanabilmektedir. Bu uygulanabilirliğin temel kaynağı; doğruluk, tarafsızlık, adalet gibi ahlaki değerlerle ilgili yüksek seviyede ahlak kavramlarıdır. Sosyal sorumluluk kavramı, kişi ya da kurumların topluma karşı olan sorumluluklarını belirtmekte olup, yüklendiği işten ötürü gerektiğinde hesap verebilme durumunu, sorumluluk duygusunu ifade etmektedir(Yılmaz & Alkan, 2006:16).

İşletmelerin ilişki içerisinde olduğu sosyal sorumluluk alanları vardır. Bu alanlar ekonomik, hukuki ve ahlaki sorumluluk olmak üzere, sosyal sorumluluğun sınırlarını belirlemektedir. Sosyal sorumluluk kavramı işletmeyi ekonomik bir varlık olarak kabul etmekte sosyal sorumluluğun kapsamını oluşturarak, sosyal sorumluluğu işletme içi ve işletme dışı olarak ikiye ayırabilmektedir. İşletme içi sosyal sorumluluklar; işletmenin personeline önem vermesi, personelin işe uyum sağlaması, çalışma ortamı, kişisel eğilim ve kariyer, iletişim becerileri ve yönetime katılma şeklinde sıralanmaktadır. İşletme dışı sosyal sorumluluklar ise; işletmelerin iş ahlakına uyması, tüketicileri bilgilendirme, fiyat belirleme, çevresel kaynakların en uygun şekilde kullanılması şeklinde sıralanmaktadır(Yılmaz & Alkan, 2006:16).

Çevre Bilincinde Üretim ve Çevre İçin Dizayn; Mamullerin üretiminde çevreye negatif etkileri minimize eden bir planlama yaklaşımıdır. Tüketiciyi ve çevreyi korumakla sorumlu olan kuruluşlar toplumsal maloluşu da hesaba katmak zorundadırlar. Örneğin deli dana hastalığı sonrasında İngiltere’de hayvan üreticilerine hayvanlarını telef etmeleri karşılığında ödenen tutarlar bu anlamda değerlendirilebilir(Ersoy, 1997:28)

1.3 Çevre Koruma Çalışmaları

Çevresel sorunlarla mücadele edebilmek için, çevresel sorunun pozisyonunun tanımlanması gereklidir. Çevresel sorunlara bu açıdan bakıldığında aşağıda kısaca açıklanan üç farklı pozisyon ile karşılaşmak mümkündür(Kırlioğlu & Can, 1998:26):

Önceden ortaya çıkmış sorunlar: Geçmişte ortaya çıkmış çevresel sorunların etkileri gelecekte de hissedilebilmektedir. Bu bakımdan geçmişte ortaya çıkan bu olumsuz çevresel etkiler ortaya çıkarılmalı ve olumsuzlukları giderilmeye çalışılmalıdır.

Günümüzde ortaya çıkan sorunlar: Şu anda çevresel sorunlar üreterek topluma olumsuz dışsallıklar yükleyenler tespit edilmeli, bunlar engellenmeye çalışılmalıdır. Bu pozisyondaki sorunlar çevre açısından çok önemli olabilmektedir. Çünkü sorunun henüz ortaya çıkma aşamasında iken önlenilme olanağı vardır.

Gelecekte ortaya çıkacak sorunlar: Gelecekte ortaya çıkabilecek muhtemel sorunlar tahmin edilmeye çalışılmalıdır. Böylece sorunun çıkmasına izin verilmemiş olmaktadır. Örneğin, kirliliğin ortaya çıktıktan sonra temizlenebilmesi için yapılacak maliyetin, önceden tahmin edilerek önlem alınması maliyetinden yüksek olacağı ve sonradan temizlemenin eskisi ile aynı olmayacağı açıktır. Gelecekteki çevresel sorunlar bu bakımdan çevresel sorun pozisyonlarının en önemlisi olarak sayılabilmektedir.

Çevrenin korunması ve fakirliğin azaltılması, ancak sağlıklı bir ekonomi sayesinde olabilir. Sağlıklı ekonomiye sahip olmak, çevreden ekonomiye akan girdilerin öneminin algılanması ve bu girdilerden maksimum faydanın sağlanması ile mümkün olmaktadır(Buzzeli, 1989:23).

1.3.1 Dünyada Yapılan Çalışmalar

Çevresel sorunlardan en önemlilerinden hava kirliliği konusunda, ilk defa 1303 yılında İngiltere’de Kraliyet Fermanı yayınlanmıştır. İlk kanun niteliğinde sayılabilecek bu belge ile ocaklarda bitümlü kömürün yakılması yasaklanmıştır. Yine çevre korumaya yönelik literatüre geçen ilk etkili cezanın, 1306 yılında Londra’da kömür yakan birinin ölüm cezasına çarptırılması olduğu bilinmektedir. Fransa’da ise 1848 yılından itibaren yeni kent planlarının yapılması esnasında hava kirliliğinin önlenilmesi için bazı düzenlemeler yapılmıştır(Kırlioğlu & Can, 1998:27).

Çevre sorunları ile ilgili olarak ilk kez uluslararası nitelikte yapılan çalışma 1968 yılında Roma kulübü tarafından hazırlanan “Ekonomik Büyümenin Sınırları”adlı rapor olmuştur. Bu rapor karamsar fikirler ortaya atsa da, nüfusun üstselsel büyümesine ilişkin değerlendirilmesi, özellikle az gelişmiş ülkelerin beslenme sorunları ve karşı karşıya olunan açlık sorunları bakımından çok yararlı bir rapordur. Ayrıca raporda çevresel sorunların önlenilmesi için ekonomik açıdan “sıfır büyüme” önerilmektedir. Ekonomik kalkınmanın durdurulmasının istenmesindeki gerekçe olarak da kaynaklardaki sınırlılık ve sınırın neresinde bulunduğu belli olmayışı ileri sürülmektedir. Bu kabul edilebilir bir yaklaşım olmamakla birlikte çevresel sorunların ele alınmasında ilk çalışma olması bakımından önemlidir(Kırlioğlu & Can, 1998:27).

Avrupa Konseyi ise, çevre konusundaki faaliyetlerine daha erken başlamış ve 1962 yılında çevre sorunları konusunda araştırma yapmak üzere ülkeler arası bir komite kurmuştur. 1965’de yine hava kirliliği konusunda araştırmalar yapmak üzere ülkeler arası bir komite kurmuştur. 1973 yılında da Avrupa Konseyi

tarafından Viyana' da Bakanlar düzeyinde çevresel sorunlar konusunda önemli kararlar alınan bir konferans düzenlenmiştir(Kırlıoğlu & Can, 1998:28).

Çevre Muhasebesi anlamında Avustralya ve Kostarika'da yapılan araştırmalarda ciddi kayıplar yaşandığı gözlenmiş olup, Kostarika'da bir firmada %63'e varan kayıplar yaşandığı belirtilmiştir. Çevreye bir şekilde atılan malzemenin satın alma maliyeti, üretim maliyeti, atma maliyeti olmak üzere üç tür maliyeti bulunmaktadır. Çevre Muhasebesini uygulamak için Kalite Yöneticisi, İşletme Yöneticisi ve Muhasebe Yöneticisinin bütünleşmiş şekilde çalışması gerekir. Ayrıca ISO 14001 denilen "Çevre Yönetim Sistemi Standardı'nın "firmada uygulanması gerekmektedir(Bayır, 2009).

Bu konuda en büyük sıkıntı yasaların yetersiz olması ve bireylerin çevreye yeterince değer vermemesinden kaynaklanmaktadır. Çevreye önem vermeyen kuruluşlar kârlarını arttırmada sıkıntı yaşamaktadır, ahlaki yönden de rahat olmak için çevrenin kirletilmemesi gerekmektedir. Çevreyi korumak küresel ısınmayı engellediği gibi karbon emisyonunu da azaltmaktadır. Bugün Dünya'da en çok karbondioksit çeken yerler okyanuslar ve ormanlardır. Öyleyse Çevre Muhasebesi çerçevesinde derelerin, çayların, denizlerin kirletilmemesi ve ağaç sevgisinin herkese aşılması gerekmektedir(Bayır, 2009).

Japonya'da 2004 yılından itibaren Çevre Muhasebesi uygulanmaya başlanmıştır ve şu iki konuya bu çerçevede çok önem verilmektedir(Bayır, 2009).

- a) Malzeme akım muhasebesi,
- b) Sera Gazı Emisyonunun olumsuz etkisi.

Çevre Muhasebesi uygulamasında Maliyet Muhasebesi içinde malzeme merkezi oluşturulup, verimsiz malzeme kullanımının önlenmesi sağlanmıştır. Böylelikle firmanın aynı zamanda çevreyi kirletmesi de önlenmiştir. Japonya'da 2004 yılında "Çevre Muhasebesi Standardı" getirilmiş ve bu konuda Microsoft 2004 yılında çevre muhasebesi programı yapıp Japon firmalarına ücretsiz dağıtmıştır. Japonya'da sera gazının emisyon etkisinin sürekli raporlanması Japon Sanayi Bakanlığı tarafından takip edilmektedir. Bu çalışmalar sonucunda Japonya'da, sıfır atık söz konusu olabilmektedir(Bayır, 2009).

1.3.2 Türkiye'de Yapılan Çalışmalar

Türkiye'de çevresel sorunların ciddi bir biçimde ele alınmasına ancak 1970'lerden sonra başladığı görülmektedir. Bu tarihten öncesi için belli bir çevre politika ve çalışmasından söz etmek mümkün değildir. Ancak bu tarihlerden sonra çevre olgusuna yavaş yavaş Kalkınma Planlarında yer vermeye başlanmış ve çevre ile ilgili yasa, yönetmelik, tüzükler çıkarılmıştır. İdari kademelerde çevresel sorunların çözümü için örgütlenme ve yasal düzenlemelere gidilmesinin yanı sıra, birçok üniversitede çevre konusunda eğitim verilmesi sağlanarak bu konuda akademik çevrelerce de bilimsel düzeyde çalışmalar başlatılmıştır(Kırlıoğlu & Can, 1998:27).

Türkiye'de çevre ile ilgili kurumlar, merkezde Çevre Bakanlığı ve bu bakanlığa bağlı Özel Çevre Koruma Kurumu ile merkezi yönetimin il ve ilçe örgütleri ile belediyelerdir. Bu çerçevede yer almak suretiyle bazı illerde Çevre İl Müdürlükleri oluşturulmaya başlanmıştır. Bunun yanında bazı illerde Çevre Vakfı kurulmuştur(Kırlıoğlu & Can, 1998:27).

1.4. İşletmelerle İlgili Çevre Yönetim İlkeleri

Çevre yönetiminin, işletme amaçları arasında en önemli konulardan biri olduğu ve kalkınmanın sürdürülebilmesi için kilit noktada olduğu kabul edilerek, faaliyetlerin yürütülmesiyle ilgili politikaları ve uygulamaları çevreye zarar vermeyecek şekilde düzenlemek gerekmektedir(Gökbunar, 1995:6).

- İşletmeler, faaliyetlerini çevre sorunlarını duyarlı biçimde yürütebilmeleri için, çalışanları eğitmeli ve motive etmelidir.
- Çevre sorunlarını, bir tesisin yeni bir faaliyete veya projeye başlamasından önce veya bu işyeri faaliyette önce değerlendirmelidir.
- Çevre sorunları oluşturmayan, amaçlanan kullanım şekliyle herhangi bir tehlikeye sebebiyet vermeyen; tüketimi, gerekli enerji ve tabii kaynak miktarında ekonomik olan; yeniden kullanılabilir veya emniyetli bir şekilde tasfiye edilebilecek ürün ve hizmetler geliştirmelidir.
- Atık üretiminin aşarî düzeye indirilmesi, atıkların bilinçli ve emniyetli bir şekilde tasfiye edilmesi konuları gözönüne alınmalıdır.
- Ürün veya hizmetlerin imalat, pazarlama, kullanım ve faaliyet yöntemleri, ciddi ve telafisi imkânsız boyutlardaki çevresel etkilerini önlemek amacıyla, bilimsel ve teknik görüşlere uyum sağlayacak şekilde değiştirilmelidir.
- Çevre bilincini ve korumacılığını teşvik edecek kamu politikalarının, özel sektör-hükümet ve hükümetler arası programların ve eğitimsel girişimlerin geliştirilmesine katkıda bulunmalıdır.

- Çevre ile ilgili faaliyetleri değerlendirmek; yürütülen faaliyetlerin şirket ihtiyaçlarına, kanuni gereksinimlere ve bu ilkelere uygunluğunun tespiti için düzenli aralıklarla kontrollerde bulunmak; bu konularla ilgili olarak idare heyetine, hissedarlara, çalışanlara, yetkililere ve topluma düzenli aralıklarla gerekli bilgileri temin etmek önemlidir.

1.5. Çevresel Açıdan Sürdürülebilirlik Kavramı

Çevreci bir şirkete yönelik dönüşüm sürecinde sürdürülebilirlik ilkesine özellikle dikkat edilmesi gerekmektedir. Burada ifade edilen "sürdürülebilirlik" iktisadi anlamda kalkınma ve gelişmeye yönelik bir sürdürülebilirlik değildir. Çevreci anlamda ifade edildiğinde sürdürülebilirlik; "mevcut kaynakları tüketirken sonraki kuşakların bu kaynaklardan yararlanma şansını yok etmeme esasıdır". Buradan hareketle sürdürülebilirlik kavramı başta Avrupa Birliği olmak üzere yasal düzenlemelerin bir parçası haline gelmiştir. Örneğin, Avrupa Birliği Sözleşmesinin 174. maddesinde ifade edildiği gibi işletmeler çevre hasarlarını önlemeye yönelik faaliyet göstermek zorundadır. Böylesine bir yaklaşım şirketlerdeki bireysel davranışları olduğu kadar şirketlerin kurumsal yapılarında da köklü bir dönüşüm gerektirmektedir. Çünkü şu an yaşanan ekolojik krizin başlangıç aşamasında olduğu ve ekolojik anlamda sorunların gittikçe ivme kazanacağı herkes tarafından bilinen bir gerçektir. Son yıllarda kamuoyunun bilinç düzeyinin artması sonucunda şirketlerden bu yöndeki girişimlerini arttırma beklentileri gerek dünyada gerekse Türkiye'de zamanla artan oranlarda görülmeye başlanmıştır(Çakar, 2007:84).

1.6 Çevre Muhasebesinin Tanımı

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 (Taşdemir, 2011:31).

Çevre muhasebesi, muhasebe, muhasebeciler ve ekoloji arasındaki karşılıklı ilişkilerin incelenmesi çabalarına verilen temel isim olarak ele alınmaktadır(Clarke & O'Neil, 2005:115).Başka bir bakış açısıyla çevre muhasebesi çevre ile ilgili mali nitelikte olayların muhasebeleştirilmesi ve mali tablolarda gösterilmesidir(Gautam & Özbirecikli, 1999:1).

Muhasebenin sosyal sorumluluk kavramı; muhasebe işlemleri yapılırken ve mali tabloların hazırlanarak sunulurken, belirli kişi ve grupların çıkarlarını değil, toplumdaki tüm grupların çıkarlarının gözetilmesi gerekliliğini savunur. (Ataman, 2000:6). Sosyal sorumluluk kavramı gereği işletmeler, gerçekleştirdikleri faaliyetlerinin sonuçlarını, sadece ekonomik etkiler açısından değil, aynı zamanda sosyal etkileri de dikkate alarak toplumun tüm kesimlerine açıklamak zorunluluğundan sosyal muhasebe ortaya çıkmıştır (Altınbay, 2009:10).

Sosyal sorumluluk muhasebesi olarak da bilinen sosyal muhasebe; toplumsal faaliyetler, üretim, çalışanların menfaatleri ve işletmenin çevresel etkisi hakkında bilgi içerecek muhasebe raporlarının devamı niteliğindedir. Beşeri kaynaklar muhasebesi ve çevre muhasebesi başlıca alanlarıdır. Çevre muhasebesi, kendinden daha kapsamlı olan sosyal muhasebenin bir alt dalını oluşturmaktadır. Çevre muhasebesi yeşil muhasebe (Green Accounting) olarak da ifade edilmektedir (Altınbay, 2009:11).

Muhasebe, işletmelerde gerçekleşen mali nitelikteki işlemlerin para ile ifade edilecek şekilde kaydedilmesi, sınıflandırılması, özetlenerek işletme içi ve işletme dışı bilgi kullanıcılarına raporlanması ve sonuçlarının analiz edilerek yorumlanması olarak tanımlanmaktadır(Sevilengül, 2013:10). Muhasebenin bu tanımı doğrultusunda; çevre muhasebesi de, mali nitelikteki çevresel konulara ilişkin işlemlerin para ile ifade edilecek şekilde kaydedilmesi, sınıflandırılması, özetlenerek işletme içi ve işletme dışı bilgi kullanıcılarına raporlanması ve sonuçlarının analiz edilerek yorumlanması olarak tanımlanabilir(Kırlioğlu & Can, 1998:15).

1.7 Çevre Muhasebesi ile İlgili Yapılan Çalışmalar

Globalleşen dünya ülkelerinde, ekonomik, sosyal ve teknolojik gelişmelerin sonucu olarak bir çevre kavramının ortaya çıktığı görülmektedir. Bu kavramın ortaya çıkması sonucu ülkeler, ekonomik bloklar ve topluluklar, çeşitli kurumlar ve akademik kuruluşlar, gereksinim duyulan çalışmaları yapmaya ve tedbirlerini bu yönde almaya başlamışlardır(Kırlioğlu & Can, 1998:87).

BM, Dünya Bankası ve Uluslararası Para Fonu gibi kuruluşlar, kalkınma politikalarının tamamen değiştirilerek; çevreyi tahrip eden kalkınma projelerine finansman desteği verilmeyeceğini, ikili ilişkilerde de; kalkınma yardımlarında çevre faktörünü göz önüne alacaklarını bildirmişlerdir(Ünsal, 1996:103).

2. Çevresel Maliyetler ve Çevre-Muhasebe İlişkisi

Çevre Muhasebesinin kuramsal yapısının ortaya konabilmesi için, çevre ile muhasebe arasındaki ilişkinin incelenmesi dolayısıyla muhasebe kavramının açıklanması gerekmektedir. Bu bakımdan muhasebe, işletme eylemlerinin kontrolünü olurlu kılmak, geleceğe ilişkin işletme eylemlerini planlamak, işletme içi ve dışındaki kişilere işletmeye ilişkin etkin kararlar alınması için, mali olaylarla ilgili bilgilerin toplanması ve iletilmesi işlemi olarak tanımlanabilir(Kızıllı, 1996:14)

2.1 Çevre ve Muhasebe İlişkisi

Muhasebe açık bir sistem olarak, çevresi ile etkileşir. Ayrıca muhasebe sistemini oluşturan kuram ve uygulama ikilisi de birbiri ile sürekli etkileşim içindedir. Bu nedenle muhasebe kuramı "tümünden gelim (genelden özele giden akıl yürütme)" ve "tüme varım (belirli bir takım gözlemlerden hareketle bunları özetleyen bir önermeye geçiş)" yaklaşımlarından hareketle kurulmuş, diğer yaklaşımlarla derinlik kazanmıştır(Kırlıoğlu & Can, 1998:42). Muhasebe kuramı, tümevarımcı yaklaşımla; finansal bilgilerin derlenip, işlenip ilgi gruplarına sunulmasının şeklini belirler. Ancak, muhasebeye ilişkin konular sürekli olarak değişikliğe uğrayabilmektedir. Bu nedenle ortaya çıkan yeni durumlar için yeni kuralların oluşturulması gerekebilmektedir. Çevresel sorunlar bu duruma en iyi örnektir. Bu durumda tümünden gelim yaklaşımıyla amaç ve çevre koşulları (ekolojik, ekonomik, teknolojik ve sosyolojik) göz önünde tutularak tüm uygulama için ilkeler, ölçütler ve yöntemler oluşturulur ve bunlar bireysel olaylara uygulanmak üzere önerilebilir(Sevilengül, 2013:21).

Çevre muhasebesinin genel muhasebeyle ilişkisi kayıtlanma ve raporlama olmak üzere iki noktada ortaya çıkmaktadır. Birinci noktada çevre faaliyetlerinin kayıtlanması noktasında, çevre faaliyetlerini bilanço hesaplarında ve sonuç hesaplarında gösterilecek faaliyetler şeklinde ikili bir ayrıma tabi tutmak mümkündür. Buna göre çevre faaliyetleri bilanço hesapları kullanılarak kayıtlara alınması için mevcut hesaplardan hangilerinin kullanılacağı veya yeni hesap açılacaksa hangi hesapların hangi hesap grubu altında açılmasının uygun olacağı üzerinde durulmalıdır. İşlemlerin kayıt yönü daha çok genel muhasebeyi ilgilendirmektedir. Çevre faaliyetlerinin kayıtlanmasında sonuç hesaplarının kullanılması üzerinde durulmalıdır. Çünkü 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 bir diğer noktadır. Bu konuya ilişkin olarak genel muhasebe ile çevre muhasebesi bilgi alışverişine girecektir(Kaya, 2002:22).

İkinci nokta olan çevre faaliyetlerinin raporlanması ise günümüz şartlarında çevre muhasebesinin en tartışılan kısmıdır. Çünkü hazırlanacak raporlar, çıkar grupları ile işletme arasındaki ilişkilerin en önemli aracıdır. Bu raporların çok iyi ve ayrıntılı olarak hazırlanması gerekmektedir(Kaya, 2002:57)

Çevre muhasebesini finansal muhasebe yaklaşımı çerçevesinde uygulanmasında belirgin olarak üç zorluktan söz edilebilir(Aydın, 2000:4)

1- İşletmede hesaplar ve kayıtlar, bilgiler ve belgeler esas alınarak tutulur. Oysa çevre muhasebesinde bu tür bilgi ve belgelere ulaşmak kolay değildir.

2- Çevresel bozulmanın, yok olmanın ve azalmanın, işletmeye ve işletme varlıklarına olan etkisinin ölçülmesi zordur

3- Söz konusu etkilerin muhasebe uygulamalarında kullanılabilmesi için uygun dönüşüm ve ölçüm yöntemleri (parasal değerlere dönüştürecek) henüz bir standartta değildir. Ayrıca yasal zorunluluk olmaması, kurumsal bazda işletme ve kurumlardan çevre kirliliği konusunda bilgi toplamanın zorluğu gibi unsurlar da sayılabilir.

Bununla birlikte IASC'ın sosyal başarı için öngördüğü dört büyük unsur aşağıda verilmiştir:

- a) Kalkınma toplumu
- b) İnsan kaynaklar
- c) Fiziki kaynaklar ve çevresel katkılar
- d) Mal ve hizmet katkıları, şeklinde sıralanmaktadır.

Maliyet muhasebesi ile çevre muhasebesi ilişkisi daha çok birim maliyetlerinin doğru hesaplanmasında ortaya çıkmaktadır. Günümüzde çevre maliyetleri genelde hiç hesaba katılmamakta, katılanlar da "Genel Üretim Giderleri" hesabı içinde gösterilmektedir. Hesaplamaya hiç katılmayanlar "sosyal maliyet" diye nitelendirilen bacalardan çıkan gazların neden olduğu hava kirliliği, atıkların suda meydana getirdiği kirliliklerin insan sağlığı, bitki örtüsü ve diğer canlılar üzerinde negatif etkileridir. Maliyet tespitinde hesaplamalara katılan çevre maliyetleri ise Genel Üretim Gideri olarak kayıtlanmakta ve mamul maliyetine bu yolla katılmaktadır(Kaya, 2002:58).

Yönetim muhasebesi de çevre muhasebesi ile birçok noktada birleşmektedir. Bunlar (Özbirecikli, 2000:17):

- Yönetim muhasebesinin geleceğe yönelik olması ve bu özelliğinin çevreye duyarlı olmaya çalışan işletmelerin amacıyla paralel olması,
- Yönetim muhasebesine bir işlemin konu olması için parayla ifade edilmesinin zorunlu olmaması, çevre muhasebesinin de en büyük engeli olan bu özelliğın 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 vb.dir.

Genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinin çevresel unsurlarının finansal tablolarda kullanılmasının gerekliliğı konusunda görüş birliğı bulunmaktadır. İşletmeler gelir elde etmek amacıyla çevresel kaynakları kullanmakta, ancak bunların ilişkilerini bir hesaplama, muhasebe kaydı ve raporlama çabası gösterememektedir. İşletmeler içinde buldukları ve faaliyet gösterdikleri doğal çevreyi koruma ve geliştirme mecburiyetindedirler. Bu nedenle de kendi faaliyetlerinden dolayı çevreye verdikleri zararı tazmin etmeleri gerekmektedir. İşletmenin çevrenin geliştirilmesi, korunması adına yaptığı katkılara çevresel maliyet denilmektedir. Korunarak geliştirilmiş çevrenin karşılık olarak sunduğı katkılar ise çevresel yarar olarak adlandırılmaktadır. Dolayısı ile bu kavramlar çevre muhasebesinin özünü teşkil etmektedir (Aydın, 2000:4).

2.2. Çevresel Maliyetler

Çevresel maliyetlerin tanımına yönelik farklı fikirler bulunmaktadır. Bazı otoriteler çevresel maliyetleri, özellikle çevresel koruma amaçlarına hizmet eden maliyetler olarak tanımlamaktadır. Bazı otoriteler de yaptıkları çevresel maliyet tanımını daha geniş tutarak bu tanımın içerisine sadece çevresel koruma maliyetlerini değil ayrıca örgütün çevresel performansına ilişkin diğer maliyet kalemlerini de eklemektedirler(Altınbay, 2009:11).

Çevre Maliyetleri işletmelerde daha iyi bir karar almayı sağlayabilmektedir. Bunun için çevre maliyetlerinin çok iyi bir şekilde yönetilmesi gerekmektedir. Çevre maliyetlerinin daha iyi yönetilebilmesi için de bazı şartlar gereklidir. Bunlar(sosyalbilimler.cukurova.edu.tr, 2009):

- Çevre maliyetleri hakkında karar verecek kişileri bilgilendirmek,
- Yöneticileri onaya çıkaracakları maliyetler hakkında sorumlu tutmak,
- Çevre maliyetlerini yönetim teşvikleri içerisinde birleştirmek,
- Çevre maliyetleri ile ilgili diğer unsurları tanımlamak,
- İşletmenin işlemleriyle çevre muhasebesini bütünleştirmektir.

Bunlar yapıldığı takdirde çevre maliyetlerinin yönetimi ve saptanması kolay olabilecektir.

Çevresel maliyetlerin aslında üretim işletmeleri ile direkt olarak ilişkileri bulunmamaktadır. Bu da, çevresel maliyetlerin endirekt maliyetler olarak ele alınmasını gerektirmektedir. Çevresel maliyetler geleneksel muhasebe ve finansal analiz sistemleri tarafından, hammadde ve işçiliğeye ait maliyetleri genel üretim giderleri olarak ele alınmaktadır. İşletmenin toplam giderleri açısından ele alındığında, çevresel ekipmanlara ait bakım giderlerinin, çevresel gider olarak mı, yoksa bakım gideri olarak mı ele alınacağı kararı bir farklılık göstermemektedir. Bununla birlikte, özellikli kararlarda bu maliyetlerin temeli araştırıldığında neden ve sonuçları arasında ilişki olabilmektedir. Eğer bu maliyetler, yalnızca bakım onarım giderleri bütçesinde yer alırsa yöneticiler daha temiz üretim olgusunu önemsemeyecekler ancak işletmenin çevresel sorumluluğaya olan katkısı devam edecektir(Özkol, 1998:23).

Çevre maliyetleri genel olarak aşağıdaki maliyetlerden (bu maliyetlerin çoğı dahili maliyetlerin içinde yer alan gizli maliyetlerden) oluşmaktadır (Carrera & Iannuzzi, 1998:66):

- İsraf (çöp) yönetim maliyeti,
- Pissu arıtım maliyeti,
- Kirlilik kontrol cihaz faaliyeti ve devam ettirme maliyeti,
- Tedavi edilebilir maliyetler,
- Çevresel departman ve tehlikeli alan iş gücü,
- Çevresel aletler için yatırım maliyeti,
- Tehlikeli çöpü yeniden değerlendirme faaliyeti ve bunu sürdürme,
- Düzenleyici uyum maliyetleri (ruhsat ücreti, eğitim).

Çevrenin korunmasına ilişkin hükümetlerce alınan önlemlerle yetinmeyen birçok işletme, kendi koruma önlemini kendi almak istemekte ve bunu da başarıyla uygulamaktadırlar. ABD'de bugün pek çok küçük işletmede muhasebe, personel ve idarî bölümlerin yanı sıra bir de çevreyle ilgili birim vardır. Bu birimler, işletmenin türüne göre yapılan üretim artıklarının mümkünse nasıl geri kazanılacağını, atık varsa

bu'nların çevreye olan kirliliğinin nasıl önleneceği üzerinde çalışmaktadır. Böylece işletmeler hem doğayla barışık yaşamakta, hem de yeniden kazanımlar (recycling) sayesinde önemli ölçülerde maliyetlerini düşürmektedirler(Gökbunar, 1995:4).

Çevre Koruma Ajansı (EPA)'nın 1969 yılında kurulmuş olmasına rağmen, çevre koruma ile ilgili işletme düzeyinde çalışmalara ve çevresel raporların hazırlanmasına 1980'lerin sonlarında başlanabilmiştir. Çevresel bilgilerin, muhasebe sistemlerinde raporlanması ise ancak 1990'ların başını bulmuştur. 1990'ların ikinci yarısında, "çevre muhasebesi-yeşil muhasebe" gibi kavramlar kullanılmaya başlanmış, birçok Avrupa ülkesinde finansal tablolarda çevresel maliyetlerle ilgili ekler hazırlanmaya başlanmıştır(Fleischman, 2006:35).

İşletmelerin çevre için yaptıkları her türlü faaliyet, çevresel maliyetlerin ortaya çıkmasına neden olmaktadır. İşletmede ortaya çıkan bu çevresel faaliyet maliyetlerinin işletmenin diğer faaliyetleri arasında dağınık ve karışık bir şekilde muhasebeleştirilmesi muhasebenin temel kavramlarından önemlilik kavramına aykırı düşmektedir. Diğer taraftan çevresel maliyetlerin yine bu şekilde muhasebeleştirilip kayıt altına alınması ne işletmenin çevresel faaliyetlerini izleyebilme ne de çevresel maliyetlerden yararlanarak çevresel kontrolü sağlama ve ilgili bilgi kullanıcılarına raporlama olanağına imkân tanımaktadır. Dolayısıyla işletme faaliyetleri içerisinde gittikçe artan bir şekilde önem kazanan çevresel faaliyetlere ilişkin bilgilerin önemi de, onu kayıtlarda ayrı ve belirgin bir şekilde göstermeyi gerekli kılar. Bu tespitler doğrultusunda çevresel maliyetler; önleme maliyetleri, kullanma maliyetleri ve zarar maliyetleri olmak üzere üç başlık altında sınıflandırılabilir(Kırlıoğlu & Can, 1998:119).

2.2.1. Önleme Maliyetleri

İşletmelerin çevresel sorunları önlemek veya azaltmak için katlandıkları maliyetler önleme maliyetleri sınıfına girmektedir. Bunlara örnek olarak şu kalemler gösterilebilir (Altınbay, 2009:7):

- Çevre planlaması için yapılan harcamalar,
- Çevreye zararsız mamul tasarımı için yapılan harcamalar,
- Geri dönüşüm tasarımları için yapılan harcamalar,
- Çevresel geliştirme için yapılan harcamalar,
- Çevresel eğitim için yapılan harcamalar,
- Çevre denetimi için yapılan harcamalar,
- Emisyon ölçüm cihazları,
- Zararlı kimyasal maddelerin saklanması için katlanılan yüksek depolama maliyetleri,
- Atıkların arıtılması ve kontrolü için yapılan tesislerin maliyeti,
- Çevre bilgi sisteminin kurulması ve yürütülmesi için yapılan yatırım harcamaları,
- Çevre raporları,
- Çevre etiketleri,
- Diğer önleme maliyetleri.

2.2.2.Kullanma Maliyetleri

İşletmelerin çevresel kaynakları kullanmaları karşılığında katlanmaları gereken maliyetleri kapsamaktadır. Bu maliyetlere örnek olarak şunlar gösterilebilir (Altınbay, 2009:7):

- Hava maliyeti,
- Su maliyeti,
- Toprak maliyeti,
- Gürültü maliyeti,
- Petrol maliyeti,
- Doğal gaz maliyeti,
- Kömür maliyeti,
- Diğer kullanma maliyetleri.

2.2.3. Zarar Maliyetleri

İşletmelerin yapmış oldukları faaliyetleri sonucu meydana gelen çevresel kirlenmelerin veya çevresel zararların işletmelere yükleyeceği külfetler ve maliyetler zarar maliyetlerini oluşturmaktadır. Bunlar şu şekilde sıralanabilir (Kırlıoğlu & Can, 1998:119):

- Toprak kirliliği,
- Hava kirliliği,
- Su kirliliği,
- Gürültü kirliliği,
- Kaynak sirkülasyon maliyetleri,
- Sosyal aktivite maliyetleri,
- Çevresel zararı temizlemek için yapılan maliyetler,

- Şikayet araştırmaları,
- Satıřlarda meydana gelen dūřuřlerden doęan zararlar,

2.3 Çevresel Bilgilerin Hesap Planında Gōsterilmesi

İşletmelerin hesap planları, organizasyon, teknoloji ve maliyet yapılarında değişim olduğunda, maliyet yerleri ve maliyet tūrlerinin kolaylıkla eklenip ıkartılabilmesine uygun yapıda olmalıdır. Genelde ise işletmelerin hesap planlarında, geleneksel yapıda ve organizasyon yapılarına uygun maliyet yeri ve maliyet çeşidi hesaplarına yer verilmiş bulunmaktadır. Ancak hesap planlarının yapısındaki bu organizasyonel ağırlık, bōlūmsel sınırları ařan (satın alma siparişleri, kalite kontrol vb.) faaliyetlere ait maliyet bilgilerine gereksinme duyulması halinde sorun yaratır. Bu doğrultuda, işletmelerin geleneksel yapıdaki hesap planlarının, çevresel faaliyetlere ilişkin maliyet bilgilerinin de izleneceği esnek bir yapıya kavuşturulması gereklidir(Haftacı & Soylu, 2008:105).

Tūrkiye’de Tekdūzen Muhasebe Sistemi (TMS) kapsamında dūzenlenen Tekdūzen Hesap Planı (THP) bu açıdan kısmi bir esneklięe sahiptir. THP’de yer alan dūzenlemeler çerçevesinde maliyet hesaplarının “7 Maliyet Hesapları” hesap sınıfında izlenmesi zorunlu kılınmıřtır. evre ile ilgili maliyetler,

- 71, 72, 73 sayılı hesap gruplarında,
- 710 Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri,
- 720 Direkt İşçilik Giderleri,
- 730 Genel Őretim Giderleri,

Ana hesaplarının ara ve ayrıntı hesaplarında çevresel özelliğine gōre isim verilerek doğrudan veya maliyet yerleri aracılığı ile dolaylı olarak mamullere yūkletilebilirler(Haftacı & Soylu, 2008:92).

2.3.1 Bilanço Hesapları

evre üzerinde olumsuz etkiler doęurabilecek Őretim faaliyetleri gūnūmūzde artık sıkı kamu denetimi altına girmeye bařladıęı gōrūlmektedir. Kamuoyundan da gelebilecek olası tepkiler iřletmelerin çevresel konularda daha duyarlı olmalarını zorunlu kılan sebeplerin bařında gelebilmektedir. Dięer önemli bir neden de özellikle būyūk iřletmelerin dūnya ve Avrupa pazarlarına ihracatlarında gerek kendilerinin gerekse Őrūnlerinin evreye uyumlu olup olmadıęının ciddi biçimde incelenmesidir. Bu nedenle iřletmeler çevreyi korumak için bir takım fedakārlıklara katlanmak durumundadırlar. evre kirlilięi kapsamında iřletmelerin genellikle duran varlık nitelięi tařıyan yatırımlar gerçekleřtirerek Őrettikleri kirlilikleri önlemeye çalıřtıkları gōrūlmektedir. Duran varlık nitelięindeki bu yatırımlar iřletmenin bilançosunun aktif tarafında yer almalıdır. Bu yatırımlara fitreler, su arıtma tesisleri, depolar, arıtma cihazları vb. duran varlıklar örnek gōsterilebilir(Kırlıoęlu & Can, 1998:123).

Bilindięi gibi maddi duran varlıklar, işletme faaliyetlerinde kullanılmak ũzere edinilen ve tahmini yararlanma sūresi bir yıldan fazla olan fiziki varlık kalemlerinin ve bunlarla ilgili birikmiş amortismanların izlendiği hesap grubudur. 25’nolu hesap grubunu oluşturan bu duran varlıklara ilişkin alt hesaplar ise aşağıda belirtilmiştir(Yazıcı, Durmuř, & Pamukçu, 1996:56):

- 250 Arazi ve Arsalar
- 251 Yeraltı ve Yerūstū Dūzenleri
- 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. evre kirlenmesinin önlenmesi amacıyla yapılan araştırma ve geliştirme faaliyetleri de aktifleştirilip 26’nolu Maddi Olmayan Duran Varlıklar Grubu içinde izlenebilmektedir(Kırlıoğlu & Can, 1998:124).

2.3.2 Maliyet Hesapları

İşletmelerde ortaya çıkabilen çevresel maliyetler genellikle Őretimle direkt olarak ilişkilendirilememektedir. Bu bakımdan çevresel maliyetlerin indirekt Őretim kapsamında ele alınmaları gerekmektedir. Ancak bazı çevresel maliyetlerin direkt Őretim gideri niteliği taşıyabileceği de gōz Őnūnde bulundurulmalıdır. Bu duruma örnek olarak işletmenin mal ve hizmet Őretiminde kullandığı direkt ham

madde ve malzemeyi çevreye daha duyarlı direkt ham madde ve malzemeler ile değiştirmesi neticesinde meydana gelebilecek ilave çevresel maliyetler gösterilebilir. Fakat bu gibi istisnai durumların dışında çevresel maliyetler genel üretim maliyetleri kapsamında ele alınabilmektedir(Kırlioğlu & Can, 1998:126).

İşletmeler tek düzen hesap planında öngörölen 7/A seçeneğini kullanmaları durumunda çevresel maliyetlerini 73'nolu grup içinde 730 Genel Üretim Giderleri Hesabı ile izlemek durumundadır. Çevresel maliyetler bu ana hesaba alt hesaplar açılarak izlenebilecektir. Diğer taraftan 7/B seçeneğini kullanan işletmeler çevresel maliyetlerini 79'nolu grupta yer alan hesaplara uygun alt hesaplar açarak izlemek durumundadırlar(Kırlioğlu & Can, 1998:126).

2.4 Çevre Muhasebesinde Denetim

Denetim, iktisadi faaliyet ve olaylarla ilgili iddiaların önceden saptanmış ölçütlere uygunluk derecesini araştırmak ve sonuçları ilgi duyanlara bildirmek amacıyla tarafsızca kanıt toplayan ve kanıtları değerleyen sistematik bir süreçtir(Güredin, 2007:11).

Çevre muhasebesinde denetim ise; muhasebe denetimi içinde geliştirilmiş çok yeni bir denetim türüdür. Çevre Muhasebesinde çevresel kayıt sürecinin bir parçası olarak görölmekte olan çevresel denetim, son zamanlarda daha sık gündeme gelmeye başlamıştır. Özellikle gelişmiş ölkelerde, bir yandan çevre bilincinin artması kamuoyu, diğer yandan firmaların çevresel performanstaki işbirliğini arttırmaya çalışan kanun koyucular tarafından normal finansal raporlara çevresel üretim raporlarının da eklenmesi için organizasyonlara yapılan baskılar gittikçe fazlalaşmaya başlamıştır(Kırlioğlu & Can, 1998:153).

Günümüzde artık işletmeler çevresel olayları ve sonucu düşünülmeden sömürölen doğal kaynakları daha fazla dikkate alır duruma gelmişlerdir. Pek çok işletme bugün çevresel imajlarını geliştirmeye, faaliyetlerinin standartlara uygunluğunu sağlamaya çalışmaktadır. İşletmede uygulanan faaliyet sürecin saptanması, uygulamalar ve üretim teknikleri problemlerin nerede çoğalacağını belirlemeye yardımcı olabilir. Ayrıca çevresel performansın gelişimine daha büyük etkinin nerede yapılabileceğini de gösterir. Bu değerlendirme çevresel denetim olarak ifade edilmektedir(Walters, 1996:298).

Çevresel denetim, farklı faaliyetlerin geniş bir çeşidini kapsayan bir terimdir. Bu faaliyetler, şirketin şimdi ve gelecekte tahmin edilen hava kirliliği standardına uygunluğundan şirketin enerji verimliliğinin denetimine kadar giden bir dizi konuyu kapsamaktadır. Çevresel denetimin yeni bir konu olması hem de muhasebe denetiminden farklı olarak her biri uzmanlık isteyen çok çeşitli faaliyetleri kapsayan bir konu olması dolayısıyla, bu denetim çalışmalarını yalnız bir denetçiye tek başına yüklenemez. Bu saha muhasebe denetçilerinin farklı uzman nitelikli - bilim adamı veya hukukçu gibi- insanlarla birlikte çalışması gereken bir alandır(Kırlioğlu & Can, 1998:153).

2.5 Çevre Muhasebesi ve Muhasebe Standartları

Çevre muhasebesi Uluslararası Muhasebe Standartlarına göre çevresel sorunların etkileri ile çevresel sorumluluk ve maliyetlerin ortaya çıkarılması, çevresel masrafların aktifleştirilme ölçütü, zararlı varlıkların ve malların azaltılmasına gidilmesi, kirletme ve emisyonla ilgili cezaları kapsamaktadır(Aydın, 2000:6).

IASC' ın tanımlamalarına göre; Çevresel Maliyet bir kuruluşun faaliyetlerine ilişkin çevresel etkilerin yönetimi için gerekli sürecin maliyetlerini kapsamaktadır. Bu kavram hem işletmenin kendi çabalarının maliyetini hem de dış etkiler sonucundaki çabaların maliyetini kapsamaktadır. Çevresel Sorumluluk ise bir teşebbüsün çevresel maliyetlerle ilgili görev ve ödevlerini içermektedir.

Uluslararası Muhasebe Standartları beşinci (UMS-5) olarak finansal tablolarda açıklanması gereken bilgileri açıklamıştır. Tablolarını açık ve anlaşılır bir duruma getirmek için gerekli tüm önemli bilgilerin açıklanması gerektiği belirtilirken, gerekirse ek bilgiler verilmesi gerektiği, verilecek kararlara etki edebilecek derecede önemli olan kalemlerin ise diğer kapsamında verilmeyip ayrı bir biçimde belirlenmesi gerektiği vurgulanmaktadır. Burada UMS-5' e göre maliyet ve sorumlulukların ortaya çıkarılması konusunda zorunluluk bulunmamaktadır(Aydın, 2000:6).

TMUDESK tarafında yayınlanan 1 no.lu standart olan Finansal Tabloların Sunumu ile Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) ve bu standartlara karşılık gelen "Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliği" kapsamında 17,19,21,31,32 kısımlarda çevresel etkilerin özellikleri ve belirteleri sunulabilmektedir(Aydın, 2000:6).

UMS-16'da; Mülk, Tesis ve Malzeme standardında mevcut varlıklarla ilave niteliğindeki teçizat, tesisat ve mülkiyetin ölçümü ve tanınması belirtilmiştir. Bu tip varlıklardan kısmen veya öncelikli olarak çevresel nedenler için kazanç elde edilebilir. Aktifleştirme işleminin, ancak harcamanın ileride şirkete ekonomik bir getirisi bekleniyorsa mümkündür. Kısaca aktifleştirme kriterinin beklenen ekonomik kazançlarda artış veya sürekli bir ekonomik kazanç sağlama olduğu anlaşılmaktadır(Aydın, 2000:6).

Kirlenme ve emisyonla ilgili cezaların çevresel maliyet kapsamında ele alınması ve finansal tablolarda açıklama şekli açısından UMS-5'deki açıklamalar çerçevesinde değerlendirilmesi gerektiği, aynı zamanda çevresel maliyetlerin mamul maliyetine değil "olağandışı gider ve zararlar" kapsamında ilgili muhasebe hesap kapsamında dikkate alınmasının doğru olduğu söyleyebilir (Aydın, 2000:6).

3. Çevresel Maliyetlerin Raporlanması

Raporlama, muhasebenin önemli bir fonksiyonudur. Aynı şekilde çevre muhasebesinde de raporlama hayati bir fonksiyondur. Çevre muhasebesinin ürettiği bilgileri de muhasebe tanımında geçen bilgi kullanıcıları kullanacaktır. Yöneticiler, işletmeye sermaye koyanlar, işletmeye kredi veren kişiler ve kurumlar, işletme kârı üzerinde doğrudan veya dolaylı olarak pay sahibi olan kamu maliyesi, mali analistler ve ilgi derecesi işletmenin niteliğine göre değişmek üzere tüm toplum bilgi kullanıcıları olabilmektedir (Sevilengül, Türkiye'de Muhasebe-Finansal Raporlama ve Denetim Hizmetlerinin Gelişimi, 1994:55).

Muhasebe bilgi sisteminde hazırlanan raporların, bilgi kullanıcıları için kullanılabilir olabilmesi için bazı niteliksel özellikler taşıması gerekmektedir. Birinci olarak bu raporlar doğru ve güvenilir bilgiler içermelidir. İkinci olarak da bu raporlarda, bilgi kullanıcısının yararına olabilecek bilgiler bulunması gerekmektedir. Ayrıca bu raporların kaliteli olabilmesi için tutarlı, zamanlı, anlaşılabilir ve karşılaştırılabilir olması gerekmektedir (Altınbay, 2009:10).

İşletmelerin çevreye karşı duyarlılıklarını arttırmaya çalışan kanun koyucuların da etkisiyle ve çevre bilincinin artmasıyla birlikte kamuoyunun baskısı öncelikli olarak gelişmiş ülkelerde, normal mali raporlara çevresel üretim raporlarının da eklenmesi zorunluluğu doğmuştur. Hatta işletmelerin çevreye yönelik faaliyetlerini daha net görebilmek için çevresel raporlar yıllık mali raporlardan ayrı olarak da düzenlenebilir. Finansal nitelikli çevresel bilgilerin ayrıntılı olarak raporlandığı çevresel maliyet raporları, bilgi kullanıcılarının işletmenin çevresel maliyetleri hakkında daha kolay ve daha hızlı bilgi edinmesini sağlayabilir (Altınbay, 2009:10).

Tablo.1'de bilgi kullanıcılarına çevresel maliyetlerin gider merkezleri ve gider türleri ile ilişkilerini aynı anda izleyebilme imkanı veren kapsamlı bir rapor formu sunulmuştur (Kırhoğlu & Can, 1998:145).

Tablo 1: Çevresel Maliyetlerin Fonksiyonel Giderlere Göre Raporlanması

Çevresel Maliyetler	Gider Türleri							
	Ham. ve Malz.Gid.	İşçilik Gid.	Dış. Sağ. Fay.ve Hiz.	Çeşitli Giderler	Vergi Resim ve Harçlar	Amort. Gid.	Finansman Gid.	TOPLAM
GENEL ÜRETİM GİD.								
Azaltma Mal.								
Kullanma Mal.								
Zarar Mal.								
Top.								
AR-GE GİD.								
Azaltma Mal.								
Kullanma Mal.								
Zarar Mal.								
Top.								
PAZ. SAT. DAĞ. GİD.								
Azaltma Mal.								
Kullanma Mal.								
Zarar Mal.								
Top.								
GENEL YÖN. GİD.								
Azaltma Mal.								
Kullanma Mal.								
Zarar Mal.								
Top.								
FINANS MAN GİD.								
Azaltma Mal.								
Kullanma Mal.								
Zarar Mal.								
Top.								
ÇEVRESEL MALİYETLER TOP.								

Üç sınıfa ayrılan çevresel maliyetler kısa ve orta vadeli hedeflere yönelik olarak da raporlanabilir. Bu raporda cari dönem verileri ayrı (cari dönem 1 aylık, 3 aylık veya 6 aylık olarak alınabilir), tüm yıla ilişkin veriler kümülatif

bulunmaktadır. Bu serbest alanlar, işletmelere hesap planı kullanma yönünde bir esneklik sağlayan, kendi organizasyonları ve büyüklüklerine göre gereksinimleri doğrultusunda işletmelerin kullanabilecekleri boşluklar olup, bunlar çevresel olgulara tahsis edilebilir. Ancak Tekdüzen Hesap Planında 24 Mali Duran Varlıklar ve 25 Maddi Duran Varlıklar grubunda esneklik açısından zorluk bulunmakta, bu hesap gruplarında yeni hesap açma olanağı bulunmamaktadır. Bu nedenle çevresel maddi duran varlıklar, ya diğer maddi duran varlıklarda ya da alt hesaplarda izlenebilirler(Haftacı & Soylu, 2008:106).

Tekdüzen Hesap Planı çevresel olguların izlenmesi yönünden bir sorun yaratmamakta hesap planındaki esneklikten faydalanılarak çevresel olguların hesaplarda istenilen boyutlarda izlenmesi mümkün olabilmektedir. Hesap planındaki hesap sınıfı, hesap grubu, ana hesap, ve alt hesap düzeylerinde hesaplar açılarak çevresel olgular izlenebilir. Hesap sınıfındaki boş bırakılan 0 ve 8 nolu hesap sınıfları çevresel olgular için ayrıca kullanılabilir. Diğer hesap grupları içindeki çevresel olguların izlenmesi için ana ve alt hesaplar açılabilir(Haftacı & Soylu, 2008:106).

3.2 Finansal Nitelikli Olmayan Çevresel Bilgilerin Raporlanması

Muhasebe de belgelere dayandırılabilen ancak mali nitelik taşımayan bilgilerin de muhasebe raporlarında belirtildiği görülmektedir. Muhasebenin temel kavramlarından "Tam Açıklama Kavramı" gereğince, yapılan muhasebeleştirilmenin, işlemleri tam açıklayıcı şekilde olmasına çalışmalı, bunun mümkün olmadığı durumlarda da muhasebe raporlarına konulacak dipnotlarla gerekli açıklamalar yapılmalıdır(Sevilengül, Türkiye'de Muhasebe-Finansal Raporlama ve Denetim Hizmetlerinin Gelişimi, 1994:25).

Muhasebe açısından mali nitelik taşımayan ancak raporlanması veya muhasebe raporlarında ayrıca belirtilmesi gereken bilgilerin başlıcaları aşağıda belirtilmiştir(Kırlıoğlu & Can, 1998:149):

- 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. Belge kayıtları,

Muhasebe de nasıl ki finansal nitelik taşımayan belgelerin de üçüncü kişilerin bilgilerine sunabilmesi için raporlanması gerekebiliyorsa, çevresel bilgilerin muhasebe sistemine entegrasyon süreci içinde finansal nitelik taşımayan ancak üçüncü kişiler veya ilgi grupları açısından önem arz edebilecek çevresel bilgilerinde raporlanması gerekebilmektedir. Finansal nitelik taşımayan çevresel bilgilerin finansal nitelik taşıyan bilgilerle birlikte raporlanması mümkün olamayacağından dolayı bunlar için ayrı raporların düzenlenmesi gerekebilmektedir. Çevre muhasebesinde raporlanması ön görülen başlıca finansal nitelik taşımayan çevresel bilgiler aşağıda belirtilmeye çalışılmıştır(Kırlıoğlu & Can, 1998:149):

- İşletmenin çevre politikası,
- Çevre ile ilgili yasalar ve yönetmelikler,
- Çevre Kütükleri,
- Mali nitelik taşımayan çevresel etkiler,
- Dahili çevresel denetim planları ve raporları,
- Çevre Yönetim kayıtları,
- İşletmede uygulanan çevre yönetim sisteminin gözden geçirilmesi,
- Çevresel kontrol, ölçüm ve testlerin raporları,
- Düzeltici faaliyet raporları,
- Çevresel durum analizi raporları,
- Çevresel eğitim raporları vb. Finansal nitelikli olmayan belgeler.

SONUÇ

Dünya nüfusundaki hızlı artışlar, teknolojik gelişmeler, artan rekabet koşulları, insanların tüketim odaklı yaşamaya başlaması gibi nedenlerle çevre sorunları da artmıştır. Çevre sorunlarının çözümünde de sosyal sorumluluk kavramı gereği muhasebe bilimine önemli görevler düşmektedir. Yaşanan çevresel sorunlar işletmeleri de olumsuz anlamda etkilemektedir. Bu yüzden işletmeler hem kendi yararları için hem

de doğal çevre için dinamik bir çevre muhasebe sistemi oluşturmak durumunda kalmışlardır. Durum böyle olunca muhasebe biliminin de çevreden sorumlu tutulması gerekliliği ön plana çıkmıştır.

Çevre sorunlarının belirlenerek engellenmesi için çevresel olaylara göre ölçüm standartları geliştirilmelidir. İşletmelerin çevre kirliliğinin azaltılması ve çevrenin korunması amacıyla önemli sorumluluklar alması gerekmektedir. Bu konu da işletmelerin başarı elde edebilmesi için doğru veri ve bilgilere ihtiyacı vardır. Doğru verileri ve bilgileri de işletmelere muhasebe sağlamaktadır. Haksız rekabete yol açmaması için, çevresel önlemlerin tüm işletmeler tarafından eşit koşullarda gerçekleştirilmesi önemlidir.

İşletmeler çevreyi korumak için yaptıkları yatırım ve faaliyetler için katlandıkları maliyet harcamalarının ayrıştırılabilmesini sağlayacak yöntem ve standartların geliştirilmesi gerekmektedir. Ayrıca İşletmeler çevresel özellik taşıyan faaliyetlerini daha ayrıntılı olarak görebilmek için çevresel maliyetlere ilişkin gider merkezlerinde toplayabilirler.

Yatırımcıların bilinçlendirilerek yatırım kararları alırken sadece işletmelerin finansal performanslarına değil aynı zamanda çevresel performanslarını da dikkate almaları sağlanması gerekmektedir. Böyle olunca çevresel performans da işletmeler için daha önemli hale gelmektedir.

İşletmelere çevre muhasebesini ve çevresel raporlamayı tanıtmak için çeşitli kuruluşlar tarafından seminerler verilmelidir. Ayrıca bunun sonucunda da çevresel rapor hazırlayan işletmelere de bu rapor türünü özendirmek amacıyla, teşvikler verilmeli, çevreyle ilgili yapılan giderlerin bir kısmı ilgili kurum ve kuruluşlar tarafından karşılanmalıdır.

KAYNAKÇA

- BUZZELI, David (1989). *Sustainable Development*, Canada:Canadian Business Review.
- SEVİLENGÜL, Orhan (2013). *Genel Muhasebe*, Ankara: Gazi Kitabevi.
- ALTINBAY, Ali (2007). "Çevresel Maliyetlerin Raporlanması", *Akademik Bakış Uluslararası Hakemli Sosyal Bilimler E- Dergisi*, S. 11, s.9-20.
- ATAMAN, Ümit (2000). *Genel Muhasebe*, İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- AYDIN, Gültekin (2007). Çevre Muhasebesi Ve Uygulamaları, Ifac ve Undesa İşbirliği' Nin 16.Dünya Muhasebe Kongresi'ne Etkileriyle, Vergi Dünyası Dergisi, S. 305, s. 51-66.
- BAYIR, Ali İhsan (2009). [www.alihsanbayir.com/DiscView.asp?mid=99&forum_id=6&s_text=&\(17.04.2009](http://www.alihsanbayir.com/DiscView.asp?mid=99&forum_id=6&s_text=&(17.04.2009)
- BULCA, Aydan (1990). Çevre Sorunları (Cilt II), İstanbul: İletişim Yayınları.
- BURRITT, Roger (2004). "Environmental management accounting:roadblocks on the way to the green and pleasant land". *Business Strategy and the Environment* S. 13, s. 13-32.
- CARRERA, Rosa., & IANNUZZI, Al (1998). "Getting Started with Environmental Cost Accounting", *Environmental Quality Management*,S. 8, s. 63-68.
- CLARKE, Kevin. & O'NEIL, Sharron (2005). "Is the Environmental Professional an Accountant", *Greener management international: the journal of corporate environmental strategy and practice*, S. 49, s. 111-124.
- ÇAKAR, Ulaş (2007). "Çevreci Şirket ve Çevre Muhasebesi", *Mali Çözüm Dergisi*(83).
- ERSOY, Mehmet (1997). "Mamul Ömür Maloluşu Kavramı", *Muhasebe-Finansman Dergisi*, S. 7, s. 22-33.
- FLEICHMAN, Richhard (2006). "Green Accounting: A Primer", *Journal of Accounting Education*, S. 24, s. 35-66.
- GAUTAM, Hathiramani (1999). "Ulusal Düzeyde ve Firma Düzeyinde Çevre Muhasebesi - Hindistan Örneği", çev: Özbirecikli, Mehmet. *Muhasebe Finansman Dergisi*, S. 4, s. 53-56.
- GÖKBUNAR, Ali Rıza (1995). "İşletmelerin Çevrenin Korunmasında Sosyal Sorumluluğu", *Ekolojik Çevre Dergisi*, S. 14, s.4-6.
- GÖKDAYI, İsmail (1997). *Çevrenin Geleceği Yaklaşımlar ve Politikalar*. Ankara: Türkiye Çevre Vakfı Yayını.
- GÜMÜŞSEL, Deniz (2000). "Kobilere Yönelik Çevre Yönetimi Araçları: Delta Eko-Verimlilik Programı Örneği", *V. Ulusal Çevre Mühendisliği Kongresi*, s. 45-62.
- GÜREDİN, Ersin (2007). *Denetim ve Güvence Hizmetleri*, İstanbul:Arıkan Basım.
- HAFTACI, Vasfi & SOYLU, Kamuran (2008). "Çevresel Bilgilerin Muhasebesi ve Raporlanması", *Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, S. 15, s. 92-113.
- KAYA, Uğur (2002). *İşletme-Doğal Çevre İlişkilerinin Mali Tablolar Aracılığıyla Raporlanması ve Denetimi*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Trabzon: Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- KIRLIOĞLU, Hilmi & Can, Ahmet Vecdi (1998). *Çevre Muhasebesi*, Adapazarı: Değişim Yayınları.
- KIZIL, Ahmet (1996). *Dönem Sonu İşlemleri Muhasebesi*, İstanbul: Yayım Matbaası.
- KURŞUNEL, Fahri, BÜYÜKŞALVARCI, Ahmet, & ALKAN, Alper Tunga (2006). "Muhasebe Meslek Mensuplarının Çevre Muhasebe Hakkındaki Görüşleri:Konya İli Üzerine Bir Araştırma", *Selçuk Üniversitesi Karaman İ.İ.B.F. Dergisi*, S. 11, s. 82-88.
- ÖZBİRECİKLI, Mehmet (2000). "Çevre Muhasebesi ve Yönetimsel Kararları Katkısı", *Muhasebe Finansman Dergisi*, S. 7, s. 15-21.
- ÖZKOL, A.Erdal (1998). "Çevre Muhasebesi", *Dokuz Eylül Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, S.13/1, s. 15-26.
- SEVİLENGÜL, Orhan. (1994). *Türkiye'de Muhasebe-Finansal Raporlama ve Denetim Hizmetlerinin Gelişimi*, Ankara: Türmob Yayın.
- TAŞDEMİR, Vahdi. (2011). *İşletme-Çevre ilişkilerinin Muhasebe Açısından Raporlanması*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Ankara: Ankara Üniveristesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- WALTERS, Diane (1996). *Environmental Audit*. Prentice Hall.
- YAZICI, Mehmet, DURMUŞ, Ahmet, & PAMUKÇU, Fatma (1996). *MGB Tek Düzen Hesap Çerçevesi ve Hesap Planı Uygulaması*, İstanbul: Yayım Matbaası.
- YILMAZ, Baki, & ALKAN, Alper Tunga (2006). "Muhasebenin Sosyal Sorumluluk Kavramı Açısından Küçük ve Orta Ölçekli İşletmelerde, Kurumsal Yönetim Anlayışının Algılanma Biçimi üzerine Bir Araştırma", *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, S. 16, s. 729-738.
- YÜCEL, Mustafa, & EMEKÇİLER, Ümit Serkan (2008). Çevre Dostu Ürün Yaklaşımına Bütünsel Yaklaşım. *Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi*, S.7/26, s.320-333.
- YÜKÇÜ, Süleyman (1998). *Maliyet Muhasebesi*, İzmir: Anadolu Matbacılık.