



Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi

The Journal of International Social Research

Cilt: 9 Sayı: 44 Volume: 9 Issue: 44

Haziran 2016 June 2016

www.sosyalarastirmalar.com Issn: 1307-9581

**TMS 37 - KARŞILIKLAR, ŞARTA BAĞLI YÜKÜMLÜLÜKLER VE ŞARTA BAĞLI VARLIKLAR
STANDARDINDA ÇEVRESEL DÜZENLEME KARŞILIĞININ İNCELENMESİ VE TÜRKİYE
UYGULAMASI**

**TAS 37 - ANALYZING THE "ENVIRONMENTAL PROVISIONS" IN THE STANDARD OF PROVISIONS,
CONTINGENT LIABILITIES AND CONTINGENT ASSETS AND AN APPLICATION IN TURKEY.**

Rüya Kaplan YILDIRIM*

Öz

Türkiye’de Avrupa Birliği’ne (AB) uyum süreci çerçevesinde başta çevre duyarlılığı olmak üzere birçok alanda yenilik yapıldığı gözlenmektedir. İşletmelerin, çıkarılan kanunlarla çevreye zarar vermeden üretim yapmaları ve üretilen ürün ve teknolojilerin çevre dostu olmasına özen göstermeleri sağlanmaktadır. Özellikle Türkiye Finansal Raporlama Standartlarına (IFRS) göre raporlama yapan işletmeler bu konuda daha hassas davranmakta ve çevreye verdikleri zararları üretim sonrasında kaldıracak ya da minimize edecek birtakım önlemler almaktadırlar. Bu önlemler için de katlanacakları maliyetleri bilanço tarihine iskonto ederek (indirgeyerek) karşılık ayırmaları gerekmektedir. Bu karşılık için Türkiye Muhasebe Standartlarında (TMS) herhangi bir standart olmamasına karşın, işletmeler “TMS 37 - karşılıklar, şarta bağlı yükümlülükler ve şarta bağlı varlıklar” standardına göre dipnotlarında belirterek çevresel düzenleme karşılığı ayırmaktadırlar. Bu çalışmada TMS 37(makalemizde TFRS ve TMS birlikte TMS olarak adlandırılacaktır) standardından bahsedilerek Türkiye’de faaliyet gösteren ve hisse senetleri Borsa İstanbul’da (BIST) işlem gören ve çevresel düzenleme karşılığı (ÇDK) ayırması gereken 53 işletmenin 2012 ve 2013 yıllarına ait finansal tabloları incelenmiştir.

Anahtar Kelimeler: Karşılık, Çevresel Düzenleme, TMS.

Abstract

Within the scope of EU harmonization process, there seen numerous reforms about lots of area, inşially about environmental awareness. By means of the laws enacted, it is ensured that the businesses make production without damaging the environment and the outcomes and technologies produced are to be environmental friendly. Particularly, the businesses making production according to the Turkey Financial Reporting Standards (IFRS) are more sensitive in this subject and they take some precautions to eradicate or, at least, minimize the environmental damage they cause. For the costs of these precautions they need to make provisions in the balance sheet date by discounting. Although there is no standard in Turkey Accounting Standards (TAS) for these provisions, the businesses make environmental provisions according to the “ TAS item no 37- provisions, conditional responsibilities and contingent assets” mentioning in their footnotes. In this study, mentioning the standard TAS 37 (in this article TFRS and TAS are mentioned together as TAS) ,and analyzed the years of 2012 and 2013 financial reports of those 53 businesses in Turkey which must make environmental provisions and whose shares are traded in Stock İstanbul are investigated.

Keywords: Provisions, Environmental Regulations, TAS.

GİRİŞ

1970 sanayi devrimi, her ne kadar sanayinin ilerlemesi neticesiyle olumlu gibi görünse de bu devrimin çevrede yol açtığı tahribatlar göz önünde bulundurulduğunda birçok olumsuzluğa yol açtığı da görülmektedir. İlk etapta çevrede meydana gelen olumsuzluklar çok dikkat çekmese de tahribatların giderek artması ve özellikle nüfus artışı sonucunda ortak kullanım alanlarının kalitesinde ve miktarında yaşanan değişimler beraberinde birçok hastalığı da beraberinde getirmeye başlamıştır. Bu nedenle hem toplum, hem de kamu tarafından birtakım önlemler alınmaya başlanmıştır. Bu önlemlerin biri de üretimde çevresel yaklaşımlardır.

Faaliyetlerini gerçekleştirirken çevreye zarar veren işletmeler, faaliyetleri devam ederken veya faaliyetleri sona erdikten sonra çevreye verdikleri zararları giderebilmek için birtakım maliyete katlanmak zorundadırlar. Bu maliyetleri de henüz gerçekleşmeden karşılık ayırarak bilançolarında göstermeleri gerekmektedir.

Türkiye, Avrupa Birliği’ne uyum sürecinde, çevresel düzenlemelerle yaptığı uyum çalışmalarıyla birlikte finansal piyasalarda tek bir raporlama dili olan dünya çapında kabul görmüş Uluslar arası Finansal Raporlama Standardına (UFRS) göre raporlama yönünde bir adım atmış ve halka açık şirketlerin TMS’ ye göre

* SMMM, Yıldız Teknik Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Muhasebe Finansman Doktora Programı, ruya.kaplan@hotmail.com

rapor hazırlaması zorunlu hale gelmiştir. Böylece diğer Avrupa Ülkelerinde olduğu gibi Türkiye’de de raporlamalar daha şeffaf ve daha gerçekçi olmaktadır.

Bu çalışmanın konusunu da Vergi Usul Kanunu’na göre gider kabul edilmeyen fakat TFRS’ ye göre gider kabul edilen karşılıklar konusu ve Türkiye’de maalesef fazla uygulama alanı olmayan “Çevresel Düzenlemeler Karşılığı” oluşturmaktadır. Çalışmamızın birinci bölümünde Türkiye Muhasebe Standartları(TMS)’ndan, Türkiye’deki TMS gelişiminden ve “TMS 37- Karşılıklar, şarta bağlı yükümlülükler ve şarta bağlı varlıklar” standardından bahsedilmiştir. Çalışmamızın ikinci bölümünde Çevre duyarlılığı ve konu ile ilgili yasal düzenlemeden bahsedilmiştir. Son bölümde ise, TMS 37 standardında çevresel düzenleme karşılığından, karşılık ayıran işletmelerden bahsedilerek uygulaması yapılmıştır.

1. TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI

1.1. TÜRKİYE’DE TMS GELİŞİMİ

Sermaye piyasasında yaşanan küreselleşmenin bir uzantısı olarak uluslar arası şirket alım-satım ve birleşmelerinin sayısındaki artış, sermaye hareketleri ve uluslar arası stratejik yatırım kararları, yabancı yatırımcıların alışkın olduğu muhasebe standartlarına göre hazırlanan finansal tabloları kullanma arzusu, güvenilir, karşılaştırılabilir, anlaşılabilir, ihtiyaca uygun, etkin finansal raporlamaya duyulan ihtiyaç, ulusal muhasebe standartlarındaki farklılıkların yarattığı sorunlar International Accounting Standards (IAS)’a uygun mali raporların düzenlenmesini ve kullanılmasını zorunlu hale getirmiştir. Türkiye’nin de bu ekonomik arenadan kopmamak ve rekabet gücünü arttırabilmek amacıyla çalışmalar yapması zorunlu olmuştur (Karacan & Güngör, 2007: 1).

2002 yılında kurulan Türkiye Muhasebe Standartları Kurumu (TMSK) Avrupa Birliği’ne uyum sağlamak için UFRS’yi benimseme kararı aldı ve International Accounting Standards Board (IASB) tarafından yayınlanan standartların tamamı Türkçeye çevrildi. Diğer düzenleyici otoriteler, Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) ve Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK) da TMSK’ nın yayınladığı standartları takip etmişlerdir. 2011 yılında kabul edilen yeni Türk Ticaret Kanunu (TTK) ile önce bütün sermaye şirketlerini kapsayacak bir düzenleme yapılmış, daha sonra yapılan değişikliklerle bu düzenlemenin kapsamı daraltılarak sadece menkul kıymetleri borsada işlem gören kuruluşlar için TMS’ ye uygun raporlama zorunluluğu getirilmiştir.

Yeni TTK uyarınca öngörülen bağımsız denetim alanını düzenlemek üzere 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname (KHK) ile 2 Kasım 2011 tarihinde Kamu Gözetim Kurumu (KGK) kurulmuştur. KGK’nın temel amacı, yatırımcıların çıkarlarını ve denetim raporlarının doğru ve bağımsız olarak hazırlanmasına ilişkin kamu yararını korumak ile doğru, güvenilir ve karşılaştırılabilir finansal bilginin sunumunu sağlamaktır.

(http://www.kgk.gov.tr/contents/files/Pdf/KGK_Brosur.pdf, erişim tarihi: 03.06.2014).

Daha önce TMSK tarafından yayınlanan standartlar artık KGK tarafından yayınlanmaktadır. Çünkü KGK’ nın temel görevleri arasında Uluslararası Muhasebe Standartlarıyla uyumlu Türkiye Muhasebe Standartlarını (TMS) oluşturmak ve yayımlamak ile Uluslararası Denetim Standartları ile uyumlu Türkiye Denetim Standartları’nı (TDS) oluşturmak ve yayımlamak bulunmaktadır.

1.2. TMS 37 - KARŞILIKLAR, ŞARTA BAĞLI YÜKÜMLÜLÜKLER VE ŞARTA BAĞLI VARLIKLAR

Günümüzün sıkı rekabet şartları altında, işletmelerin sağlıklı, çağdaş muhasebe sistemlerinde kayıt tutması, maliyetlerini kontrol etmesi önem kazanmaktadır. İşletme dönem karının ve üretilen mamul maliyetinin doğru bir şekilde tespiti, mali tabloların güvenilir ve gerçeği yansıtacak şekilde düzenlenip raporlanması, varlıkların ve borçların gerçek değeriyle gösterilmesi önemlidir. Bu yüzden muhasebenin temel kavramlarından olan sosyal sorumluluğun yerine getirilmesi için karşılık ayrılması, muhasebe uygulamalarında oldukça önemlidir. Muhasebe Teorisinde karşılık kavramı, kaynağını, muhasebenin temel ilkelerinden olan “ihtiyatlılık” kavramından alır (Gerşil, Aydın & Sönmez, 2007: 122; aktaran Özgür & Kocamış, 2011: 191).

“TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar” Standardı 31/12/2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için uygulanmak üzere ilk olarak 15/02/2006 tarih ve 26081 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır. Bu Standardın amacı; uygun muhasebeleştirme kriterleri ve ölçüm esaslarının karşılıklar, koşullu borçlar ve koşullu varlıklara uygulanmasını ve kullanıcıların bunların nitelikleri, zamanlamaları ve tutarlarını anlamalarını sağlamak üzere gerekli bilgilerin finansal tablo eklerinde gösterilmesini sağlamaktır (<http://kgk.gov.tr/contents/files/TMS37.pdf>, erişim tarihi:22.05.2014).

Standarda göre karşılık; zaman ve tutarlarına ilişkin kesinlik olmayan borçlar olarak, Yükümlülük; geçmiş olaylardan kaynaklanan ve ifası halinde ekonomik fayda içeren kaynakların işletmeden çıkmasına neden olacak mevcut yükümlülük olarak, koşullu varlık; geçmiş olaylardan kaynaklanan ve işletmenin tam anlamıyla kontrolünde bulunmayan, bir veya daha fazla kesin mahiyette olmayan olayın ileride gerçekleşip

gerçekleşmemesi ile mevcudiyeti teyit edilecek olan varlık olarak tanımlanmaktadır. Koşullu yükümlülük ise; geçmiş olaylardan kaynaklanan ve işletmenin tam anlamıyla kontrolünde bulunmayan, bir veya daha fazla kesin mahiyette olmayan olayın ileride gerçekleşip gerçekleşmemesi ile mevcudiyeti teyit edilebilecek olan veya Geçmiş olaylardan kaynaklanan; fakat aşağıda yer alan nedenlerle finansal tablolara yansıtılmayan mevcut yükümlülüktür;

• Yükümlülüğün yerine getirilmesi için, ekonomik fayda içeren kaynakların işletmeden çıkma ihtimalinin bulunmaması veya

• Yükümlülük tutarının, yeterince güvenilir olarak ölçülememesi
(<http://kgk.gov.tr/contents/files/TMS37.pdf>, erişim tarihi: 03.06.2014).

Tüm karşılıklar, doğası gereği, zaman ve tutar açısından kesin olmadıkları için “koşulludur”. Ancak, bu standart kapsamında “koşullu” kelimesi, tam anlamıyla işletmenin kontrolünde olmayan, bir veya daha fazla kesin mahiyette olmayan olayın ileride gerçekleşip gerçekleşmemesi ile mevcudiyetleri teyit edilecek, bu nedenle finansal tablolara yansıtılmayan varlık ve yükümlülükleri ifade etmek için kullanılır (Selvi, 2009: 215).

Bir karşılık, aşağıda yer alan koşulların varlığı halinde finansal tablolara yansıtılır:

(a) Geçmiş bir olaydan kaynaklanan mevcut bir yükümlülüğün (hukuki veya zımni) bulunması;

(b) Yükümlülüğün yerine getirilmesi için ekonomik fayda içeren kaynakların işletmeden çıkmalarının muhtemel olması,

(c) Yükümlülük tutarının güvenli bir biçimde tahmin edilebiliyor olması.

Bu koşulların karşılanmaması durumunda, herhangi bir karşılık finansal tablolara yansıtılmaz
(<http://kgk.gov.tr/contents/files/TMS37.pdf>, erişim tarihi: 21.05.2014).

Karşılıklar, mevcut bir yükümlülüğün yerine getirmek için raporlama dönemi sonunda yapılması gereken harcamaya ilişkin en gerçekçi tahmin ile ölçülür, gözden geçirilir ve düzeltilir.

İşletme her bir karşılık sınıfı için, aşağıda yer alan hususlara ilişkin olarak finansal tablo dipnotlarında açıklamada bulunur:

(a) Dönem başı ve dönem sonu itibariyle defter değeri;

(b) Mevcut karşılıklara yapılan ekler de dâhil olmak üzere, dönem içerisinde ayrılan karşılıklar;

(c) Dönem boyunca kullanılan tutarlar (örneğin, karşılığa ilişkin olarak maruz kalınan ve yüklenen);

(d) Dönem içerisinde kapatılan kullanılmayan tutarlar ve

(e) Zamanın geçmesinden ve iskonto oranında oluşan herhangi bir değişikliğin etkisinden kaynaklanan, iskonto edilen tutarda dönem boyunca oluşan artışlar.

Bunlarla ilgili olarak karşılaştırmalı bilgi verilmesi gerekmez.

(<http://kgk.gov.tr/contents/files/TMS37.pdf>, erişim tarihi: 21.05.2014).

2. TÜRKİYE'DE ÇEVRE DUYARLILIĞI VE YASAL DÜZENLEMELER

Çevre kirliliği, insanların yapay olarak doğal dengeye yaptığı aşırı müdahaleler ve yoğun ekonomik faaliyetler sonucu oluşmaktadır. Plansız şehirleşme, sanayileşme, yoğun turizm ve tarımsal kalkınma hedefleri, çevre duyarlılığının yeterince gelişmemiş olması, daha fazla üretim ve tüketme eğilimleri, çevreye duyarsız yöntemlerle üretimin yapılması vb. nedenler kirliliğin boyutunu arttırmaktadır. Kirliliğin olumsuz etkilerini azaltabilecek yeterli önlemler alınmadığında, toprak, su ve hava gibi ortamların kaliteleri bozulmakta ve sonuçta bütün ekonomik faaliyetlerin temel yürütücüsü ve çevresinin ürünü olan insanların yaşamı ve besin güvenliği de tehlikeye düşmektedir. Kirlilik insan yaşamının kalitesini olumsuz etkilemektedir. Çünkü insan yaşamının kalitesi, ekonomik faaliyetlerin düzeyi ve çevre değerleri ile çok yakından ilişkilidir (Tanrıvermiş, 1997: 303).

Son yıllarda ülkemizde, hem bireylerin hem de işletmelerin çevreye olan duyarlılığının arttığı gözlemlenmektedir. Bunun nedenlerinden birinin Avrupa Birliği'ne uyum çalışmaları olmakla birlikte bir diğer nedeni ise işletmelerin ihracata yönelmeleridir. İşletmelerin Avrupa ülkelerinde rekabet edebilmeleri için çevreye duyarlı üretim gerçekleştirmeleri gerekmektedir.

Günümüzde çevreyle ilgili düzenlemeler birçok ülkede yasal ve anayasal sistemin önemli bir parçasını oluşturmaktadır. Çevresel atıkların temizlenmesi ve çevrenin korunması uluslar arası siyasi gündemde gün geçtikçe daha çok yer alacak. Bunun için gerek bölgesel ve gerek Uluslar arası seviyede müzakerelerin en zor ve masraflı konusu olmaya devam edecektir (Yılmaz, Ağan&Acar, 2012: 94).

Son birkaç yıldır hazırlanan kalkınma planlarında özellikle çevre duyarlılığına değinilmiş, temiz üretim teknolojileri gibi çevre dostu uygulamaların desteklenmesi ve kamu alımlarında çevre dost ürünlerin tercih edilmesi hedeflenmiştir. Ayrıca, toplumun çevre duyarlılığı ve bilincinin artırılması ve gelecek nesillerin kısıtlı doğal kaynaklardan faydalanmasını güvence altına alacak şekilde çevrenin korunması amaçlanmıştır. Enerji,

sanayi, tarım, ulaştırma, inşaat ve şehirleşme gibi alanlarda çevre dostu yaklaşımların barındırdığı ürün ve teknolojilerin geliştirilmesine yönelik fırsatlar değerlendirilmesi de hedefler arasındadır.

Sanayileşmeyle birlikte fabrikalarda ürettiğimiz aletlerin yaşamımıza getirdiği rahatlığın yanında, hava, su ve toprağa verdiği kirliliğin boyutu her geçen gün hızla artmaktadır. Dünyamızda yaşanan aşırı çevre kirliliği ve küresel ısınma doğayı ve canlıları tehdit eder bir noktaya geldiği için çevreye duyarlı olmak bir gönüllülük olmaktan çıkmış adeta bir zorunluluk haline gelmiştir (Yılmaz, Ağan&Acar, 2012: 95). Çevre sorunlarının artması, çevre ile ilgili tedbirlerin alınması gereğini ortaya çıkarmıştır. Bu nedenle çevresel değerlerin hukuki güvence altına alınması ve üretim ve tüketim faaliyetlerinden kaynaklanan zararları ortadan kaldırmak amacıyla çevreye ilişkin hükümler birçok ülkede olduğu gibi Türkiye’de de Kanun ve Yönetmeliklerde yer almaya başlamıştır. Çevre hukuku ile ilgili gelişmeler ilk olarak 1982 Anayasasının 56. Maddesinde: "Herkes sağlıklı ve dengeli bir çevrede yaşamak hakkına sahiptir. Çevreyi geliştirmek, çevre sağlığını korumak ve çevre kirlenmesini önlemek Devletin ve vatandaşların görevidir." ibaresiyle yer almıştır. Anayasada bu hükmün ve hakkın yer alması çevre mevzuatının da ülkemiz açısından geliştirilmesini ve uygulanmasını zorunlu hale getirmiş tir. İlk çevre kanunu 09.08.1983 tarihinde 2872 sayı ile yayımlanmıştır. (<http://www.cevreonline.com/mevzuat.htm>, erişim tarihi: 20.05.2014) ayrıca Çevre ve Şehircilik Bakanlığı 189 adet kanun, yönetmelik ve genelge yayınlamıştır.

Türkiye’de çevre korumasıyla ilgili çıkarılan bazı yasal düzenlemeler;

1. 2872 Çevre Kanunu (Resmi Gazete Tarihi : 11.08.1983 Resmi Gazete Sayısı: 18132).
2. 6727 Maden Kanunu (Resmi Gazete Tarihi : 15.06.1985 Resmi Gazete Sayısı: 18785)
3. Toprak Kirliliğinin Kontrolü Yönetmeliği (Resmi Gazete Tarihi: 08.06.2010 Sayı: Resmi Gazete Sayısı: 27605).
4. Çevresel Etki Değerlendirmesi (ÇED) Yönetmeliği (Resmi Gazete Tarihi: 03.10.2013 Resmi Gazete Sayısı: 28784).
5. Su Kirliliği Kontrolü Yönetmeliği (Resmi Gazete Tarihi: 31.12.2004 Resmi Gazete Sayısı: 25687).
6. Katı Atıkların Kontrolü Yönetmeliği (Resmi Gazete Tarihi: 14.3.1991 Resmi Gazete Sayısı: 20814).
7. Tehlikeli Atıkların Kontrolü Yönetmeliği (Resmi Gazete Tarihi: 14.03.2005 Resmi Gazete Sayısı: 25755).
8. Madencilik Faaliyetleri ile Bozulan Arazilerin Doğaya Yeniden Kazandırılması Yönetmeliği (Resmi Gazete Tarihi: 23.01.2010 Resmi Gazete Sayısı: 27471)
9. Atık Yönetimi Genel Esaslarına İlişkin Yönetmelik (Resmi Gazete Tarihi: 05.07.2008 Resmi Gazete Sayısı: 26927)
10. 5871 Kalıcı Organik Kirleticilere İlişkin Stockholm Sözleşmesinin Onaylanmasının Uygun Bulunduğuna Dair Kanun (Resmi Gazete Tarihi: 02.04.2009 resmi Gazete Sayısı: 27200)
11. Atıkların Düzenli Depolanmasına Dair Yönetmelik (Resmi Gazete Tarihi: 26.10.2010 Resmi Gazete Sayısı: 27533)
12. Atık Elektrikli Ve Elektronik Eşyaların Kontrolü Yönetmeliği (Resmi Gazete Tarihi: 22.06.2012 Resmi Gazete Sayısı: 28300)

Kaynak: <http://www.csb.gov.tr/turkce/index.php?Sayfa=mevzuat> (erişim tarihi: 20.05.2014)

3. TMS 37'DE ÇEVRE DÜZENLEME KARŞILIĞI

Çevre sorunlarının ana nedeni, dünyada var olan ekolojik dengenin çoğunlukla insanoğlu tarafından bozulmasıdır. Madencilik de dâhil olmak üzere, bu bozulmada önemli rol oynayan tüm endüstriyel faaliyetler, çevre üzerinde geçici ve/veya kalıcı etkiye sahiptir. Hatalı alan kullanımlarından ve endüstriyel faaliyetlerden dolayı tahrip edilmiş bir alanı çevresel açıdan stabil duruma getirmek, temiz bir çevrenin ve doğal kaynakların gelecek nesillere aktarılması için zorunludur. Ancak, tahrip edilmiş bir alan kendi haline bırakıldığında ekolojik dengeye yeniden kavuşması ve kendi kendini onarması çok uzun yıllar alabilir. Uygun bir zaman süreci içinde bu alanların yeniden doğaya kazandırılması için insan yardımına gereksinim vardır. Dolayısıyla doğa onarımı, tahrip olmuş bir alana verimliliğinin, ekolojik, ekonomik ve estetik değerlerinin yeniden kazandırılmasını hedefleyen çalışmaların bütünüdür (Şimşir, Pamukçu & Özfırat, 2007: 43).

Çevre düzenleme karşılığı ile ilgili TMS’ de herhangi bir standart olmamasına karşın, 37 numaralı standartta (Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Şarta Bağlı Varlıklar) çevre düzenleme karşılığından bahsedilmiştir. Bu standarda göre işletmenin mevcut ve geçmiş yükümlülükleri için bilançolarında en gerçekçi tahmin yapılarak yükümlülüklerini yerine getirecekler tutar için karşılık ayırmaları gerekmektedir. Bu

yükümlülükler, herhangi bir borç yükümlülüğü olabileceği gibi mevcut çevre kanunu doğrultusunda çevreyi onarma ve temizleme yükümlülüğü de olabilmektedir.

Eğer işletmenin, diğer ilgililer tarafından herhangi bir çevre kirliliğini temizlemesini beklediği bir çevre politikası varsa veya işletme geçerli bir çevre yasasını ihlal etmişse çevre zararı için bir karşılık söz konusudur. Özellikle kimya sektöründe ve nükleer atıkların olduğu fabrikalarda bir kısım maddelerin bekletilip imha edilmesi gerekebilir. Bu maddelerin daha sonraki imha edilmelerinde katlanılan maliyet aslında önceki yıllara aittir. O bakımdan daha sonra ortaya çıkacak ama bu döneme ait giderler için karşılık ayrılır (Özkan & Kocamış, 2011: 197).

Örnek verecek olursak, maden sektöründe faaliyet gösteren bir firma, devletten kiraladığı maden yatağındaki çalışması tamamlandığında, maden çıkarmak üzere açmış olduğu alanı kapatmak ve üzerini ağaçlandırmakla yükümlüdür. İşletme kira sözleşmesini yaptığı tarihte, kira sözleşmesinin bittiği tarihte katlanması gereken çevre düzenleme maliyetini hesaplayıp, her yıl bu maliyet için karşılık ayırarak finansal tablolara yansıtması gerekmektedir. Bu karşılığın daha gerçekçi tahmin edilebilmesi için piyasa şartlarına göre yıllık iskonto oranı belirlenir ve sözleşmenin bittiği tarihte katlanacağı maliyet bilanço gününe iskonto edilerek karşılık ayrılır.

3.1. Türkiye’de Çevre Düzenleme Karşılığı Ayıran İşletmeler

Türkiye’de faaliyet gösteren, hisse senetleri Borsa İstanbul’da (BIST) işlem gören ve faaliyeti esnasında çevreye zarar verdiği düşünülen madencilik ve imalat sanayi (kimya, petrol, çimento ve inşaat sektörü) olmak üzere Elli üç (Ek 1; “mali tabloları incelenen işletmeler” de bu işletmelerin listesi sunulacaktır.) işletmenin 2012 ve 2013 yıllarına ait finansal tabloları incelenmiştir. Aşağıdaki listede adı geçen dokuz işletmenin finansal tablolarında ÇDK ayırdığı gözlemlenmektedir.

- Afyon Çimento Sanayi Türk Anonim Şirketi
- Akçansa Çimento Sanayi Ve Ticaret Anonim Şirketi
- Aslan Çimento A.Ş.
- Batıçim Batı Anadolu Çimento Sanayii A.Ş. Ve Bağlı Ortaklıkları
- Çimentaş İzmir Çimento Fabrikası Türk A.Ş. Ve Bağlı Ortaklıkları
- Batsöke Söke Çimento Sanayii T.A.Ş.
- Nuh Çimento Sanayi A.Ş.
- İpek Doğal Enerji Kaynakları Araştırma Ve Üretim A.Ş.
- Koza Anadolu Metal Madencilik İşletmeleri Anonim Şirketi

Aşağıdaki tabloda işletmelerin finansal tablolarında çevresel duyarlılığı ile ilgili çalışmamız bulunmaktadır.

Tablo 1- Finansal Tablolarda Çevresel Duyarlılık

Sorular	2013	2012
Kaç işletme finansal tablolarda çevresel düzenleme karşılığı (ÇDK) ayırmıştır?	9 Finansal tabloların hiçbir kaleminde karşılık ayrılmamıştır.	8 Finansal tabloların hiçbir kaleminde karşılık ayrılmamıştır.
Kaç işletme dipnotlarda ÇDK ayırdığından bahsetmiştir?	9 İşletme dipnotlarda diğer karşılıklar bölümünde ÇDK ayırdığını belirtmiştir	8 İşletme dipnotlarda diğer karşılıklar bölümünde ÇDK ayırdığını belirtmiştir
Kaç işletme kısa vadeli borç karşılıklarında ÇDK ayırmıştır?	2 İşletme dipnotlarında kısa vadeli borç karşılıkları altında ÇDK ayırdığını belirtmiştir.	1 İşletme dipnotlarında kısa vadeli borç karşılıkları altında ÇDK ayırdığını belirtmiştir.
Kaç işletme uzun vadeli borç karşılıklarında ÇDK ayırmıştır?	9 İşletme dipnotlarında uzun vadeli borç karşılıkları altında ÇDK ayırdığını belirtmiştir.	8 İşletme dipnotlarında uzun vadeli borç karşılıkları altında ÇDK ayırdığını belirtmiştir.
Kaç işletme ÇDK hesaplamasını ve hareketleri finansal tablosunda göstermiştir?	4 İşletme iskonto oranlarını ve dönem içi hareketlerini dipnotlarında belirtmiştir.	4 İşletme iskonto oranlarını ve dönem içi hareketlerini dipnotlarında belirtmiştir.
Kaç işletme gelecek dönemde yıllık raporlarında çevresel faaliyetlerle ilgili hedeflerinden bahsetmiştir?	2 İşletme dipnotlarında gelecek yıllarda ayırmayı planladıkları ÇDK belirtmiş.	2 İşletme dipnotlarında gelecek yıllarda ayırmayı planladıkları ÇDK belirtmiş.

Tabloyu özetleyecek olursak,

- İncelenen 53 işletmenin 9'u 2013 yılı için, 8'i 2012 yılı için ÇDK ayırmışlardır.
- Bu işletmelerden 2'si 2013 yılı için, 1'i de 2012 yılı için kısa vadeli borç karşılıkları, diğer işletmeler ise uzun dönemli borç karşılıkları olarak ÇDK ayırmışlardır.
- Bu işletmelerden 4'ü hem 2013 yılı için hem de 2012 yılı için ayırmış oldukları ÇDK tutarını dipnotlarında ayrıntılı olarak ele almış, iskonto oranlarını ve dönem içi hareketlerini de ekleyerek daha kapsamlı bilgi vermişlerdir.
- Bu işletmelerin sadece 2'si gelecek yıllarda da ayırmayı düşündükleri ÇDK tutarını dipnotlarında belirtmişlerdir.

3.2. Çevre Düzenleme Karşılığı Hesaplanması ve Muhasebeleştirilmesi

Finansal tabloları incelenen işletmelerden bazıları muhasebe politikaları dipnotlarında çevre düzenleme karşılığı hesaplama ve muhasebeleştirilmesiyle ilgili şirket yöntemlerini aşağıdaki gibi açıklamışlardır;

- Koza Anadolu Metal Madencilik İşletmeleri Anonim Şirketi ve İpek Doğal Enerji Kaynakları Araştırma Ve Üretim A.Ş.;

"Çevre rehabilitasyonu, maden sahalarının ıslahı ve kapanmasına istinaden hâlihazırdaki durum dikkate alınarak hesaplanan karşılık tutarı, yasal düzenlemelere, teknolojik imkânlarla ve şirket yönetiminin en iyi tahminlerine göre oluşturulmuş planlar doğrultusunda hesaplanmıştır. Söz konusu karşılıklar bilanço tarihindeki değerlerine piyasalarda oluşan faiz oranı ve yükümlülük ile ilgili risk dikkate alınarak, vergi öncesi olan ve gelecekteki nakit akımlarının tahminiyle ilgili riski içermeyen iskonto oranı ile indirgenmiş olup hesaplamalar her bir bilanço döneminde gözden geçirilmektedir. Çevre rehabilitasyonu, maden sahalarının ıslahı ve kapanmasına istinaden hesaplanan karşılık finansal tablolara ilk kez yansıtıldığında veya ilişkili olduğu maden sahasında üretimin devam etmesi koşuluyla yönetimin tahminlerinde değişiklik olduğunda, ilgili değişiklik maddi duran varlıklar hesap grubu altındaki "maden tesisinin rehabilitasyon maliyeti" içerisinde takip edilir. Üretimi tamamlanan madenlere ilişkin çevre rehabilitasyonu, maden sahalarının ıslahı ve kapanmasına istinaden hesaplanan karşılık tutarındaki yönetim tahminlerindeki müteakip değişiklikler ve gelecek dönemlerdeki söz konusu yükümlülüğün indirgenmesi gibi diğer değişimler ise kapsamlı gelir tablosuna yansıtılır." (Koza Altın İşletmeleri A.Ş. Finansal Tablo, s. 18)

- Batısöke Söke Çimento Sanayii T.A.Ş.;

"Maden sahalarının ıslahı, rehabilitasyonu ve kapanması maliyetleri; madenlerin kapanması ve rehabilitasyonu sırasında harcanması kuvvetle muhtemel olan giderlerin karşılığının bilanço tarihi itibarıyla maliyet değerleri üzerinden finansal tablolara yansıtılmasıdır. Maden sahalarının ıslahı, rehabilitasyonu ve kapanması karşılığının hesaplanmasında kullanılan yönetim tahminlerindeki değişikliklerden kaynaklanan değişimler, maden sahalarının ıslahı, rehabilitasyonu ve kapanması maliyetlerine yansıtılır. Öte yandan, maden sahalarının ıslahı, rehabilitasyonu ve kapanması maliyetleri; ilgili madenin kalan ekonomik ömürlerinin veya dönem içerisinde ilgili açık ocaktan çıkarılan miktar bazındaki maden miktarının, açık ocak görünür ve mümkün işlenebilir geri kalan miktar bazındaki rezerv miktarına bölünmesi suretiyle bulunan amortisman oranından düşük olanı kullanılarak itfa edilmektedir. Mevcut programlar kapsamında çevre kirliliğinin önlenmesi ve çevrenin korunmasına istinaden katlanılan maliyetler oluştuğu dönemde gider olarak kar veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosuna yansıtılır." (Söke Çimento Sanayii T.A.Ş finansal tablo, s. 20)

- Batıçim Batı Anadolu Çimento Sanayii A.Ş. Ve Bağlı Ortaklıkları;

"Maden sahalarının ıslahı, rehabilitasyonu ve kapanması maliyetleri; madenlerin kapanması ve rehabilitasyonu sırasında harcanması kuvvetle muhtemel olan giderlerin karşılığının finansal durum tablosu tarihi itibarıyla maliyet değerleri üzerinden finansal tablolara yansıtılmasıdır. Maden sahalarının ıslahı, rehabilitasyonu ve kapanması karşılığının hesaplanmasında kullanılan yönetim tahminlerindeki değişikliklerden kaynaklanan değişimler, maden sahalarının ıslahı, rehabilitasyonu ve kapanması maliyetlerine yansıtılır. Öte yandan, maden sahalarının ıslahı, rehabilitasyonu ve kapanması maliyetleri; ilgili madenin kalan ekonomik ömürlerinin veya dönem içerisinde ilgili açık ocaktan çıkarılan miktar bazındaki maden miktarının, açık ocak görünür ve mümkün işlenebilir geri kalan miktar bazındaki rezerv miktarına bölünmesi suretiyle bulunan amortisman oranından düşük olanı kullanılarak itfa edilmektedir. Mevcut programlar kapsamında çevre kirliliğinin önlenmesi ve çevrenin korunmasına istinaden katlanılan maliyetler oluştuğu dönemde gider olarak kar veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosuna yansıtılır." (Batıçim Batı Anadolu Çimento Sanayii A.Ş finansal tablo, s.23)

İşletmeler, çevre düzenleme karşılık ayırması ve muhasebeleştirmesini aşağıdaki örnekteki gibi gerçekleştirmektedirler;

Örnek; A Maden İşletmesi A.Ş. devletten 5 yıllığına kiralamış olduğu maden sahasını, maden çalışma işlemi bittikten sonra çevreyi onarıp ağaçlandırmakla yükümlüdür. İşletme araziyi 01.01.2013 yılında kiralamıştır ve 31.12.2018 tarihinde maden sahasının rehabilitasyonunu tamamlamış ve alanı terk etmiş olmasını beklemektedir. İşletme 5 yılsonunda (31.12.2018) katlanmayı tahmin ettiği maliyeti bilanço tarihine iskonto ederek ayırması gereken karşılığı hesaplar ve bilançosuna yansıtır.

A işletmesi maden yatağını açmaya başladığı anda kanun gereği kapamak ve çevreyi rehabilite etmekle yükümlüdür bu nedenle ilk hesaplamasını 01.01.2013 tarihinde yapar. Yönetimin piyasa koşullarına göre hesaplama sonucu kira sözleşmesi bittiğinde işletmenin katlanması gereken maliyet 10.000 TL, iskonto oranını ise %4 olarak belirlenmiştir.

01.01.2013 tarih itibariyle karşılık hesabı:

5 yılsonunda katlanılması tahmin edilen maliyet	10.000 TL
İskonto oranı	%4
İskonto edilecek yıl	5 yıl
01.01.2013 tarihi itibariyle karşılık tutarı	
$10.000 (1 / (1+0,04)^5)$	8.219 TL
Hesaplanan karşılık tutarı aşağıdaki muhasebe kaydı ile finansal tablolara yansır.	

Maddi Duran Varlıklar

- Yer altı ve Yerüstü Düzenleri	8.219 TL
Karşılıklar	
- Çevre Düzenleme Karşılığı	8.219 TL

İkinci hesaplamasını ilk yılın sonunda yapar.

31.12.2013 tarihi itibariyle karşılık hesabı:

5. yılsonunda beklenen maliyet	10.000 TL
Yıllık iskonto oranı	%4
İskonto Edilecek yıl	4 yıl
31.12.2013 tarihi itibariyle karşılık tutarı	
$10.000 (1 / (1+0.04)^4)$	8.548 TL

1. yılın sonunda finansal tablolara yansıtılması gereken karşılık 8.548 TL, dönem başında ayrılmış olan 8.219 TL dan fazla olmasının nedeni 1 yıl eksik iskonto edilmesidir. Aralarındaki fark faiz gideridir. Faiz giderinin finansal tablolara aşağıdaki muhasebe kaydı ile yansıtılır.

$$8.548 \text{ TL} - 8.219 \text{ TL} = 329 \text{ TL}$$

Esas Faaliyetlerden Diğer Giderler	329 TL
Karşılıklar	
- Çevre Düzenleme Karşılığı	329 TL

Çalışmanın başladığı ilk gün ayrılan ve maddi duran varlıklar hesabına kaydedilen rakam yılsonunda maliyetlere yansıtılarak kapanır.

Satışların Maliyeti

- Amortisman Giderleri	8.219 TL
Birikmiş Amortismanlar	
- Yer altı ve Yerüstü Düzenleri	8.219 TL

2. Yılın sonunda ayrılacak karşılık tutarı;

$$10000 [1 / (1+0.04)^3] = 8.890 \text{ TL}$$

$$8.890 \text{ TL} - 8.548 \text{ TL} = 342 \text{ TL}$$

Esas Faaliyetlerden Diğer Giderler	342 TL
Karşılıklar	
- Çevre Düzenleme Karşılığı	342 TL

3. yılın sonunda ayrılacak karşılık tutarı;
10000 $[1/(1+0.04)^2] = 9.245$ TL
9.245 TL- 8.890 TL = 355 TL

Esas Faaliyetlerden Diğer Giderler	355 TL
Karşılıklar	
- Çevre Düzenleme Karşılığı	355 TL

4. yılın sonunda ayrılacak karşılık tutarı;
10000 $[1/(1+0.04)^1] = 9.615$ TL
9.615 TL - 9.245 TL = 370 TL

Esas Faaliyetlerden Diğer Giderler	370 TL
Karşılıklar	
- Çevre Düzenleme Karşılığı	370 TL

5. yılın sonunda ayrılacak karşılık tutarı;
10000 $[1/(1+0.04)^0] = 10.000$ TL
10.000 TL - 9.615 TL = 385 TL

Esas Faaliyetlerden Diğer Giderler	385 TL
Karşılıklar	
- Çevre Düzenleme Karşılığı	385 TL

5.yılın sonunda toplam ayrılan karşılık tutarı 10.000 TL olmuştur.

SONUÇ

Nüfus artışı, teknolojik gelişmeler, tüketici beklentilerin farklılaşması gibi nedenlerden dolayı çevre kirliliği hızla artmaktadır. İlk etapta fazla önemsenmeyen çevre kirliliği zamanla en büyük problem olmaya başlamış ve işletmeler de gerek toplumsal baskı neticesinde gerekse sosyal sorumluluk nedeniyle neden oldukları çevre tahribatlarını minimize edecek stratejiler geliştirmeye başlamışlardır.

Avrupa Birliği'ne uyum sürecinde şüphesiz ki Türkiye'yi zora sokacak nedenlerden biri de çevre kirliliği olacaktır. Her geçen yıl hem toplum olarak hem de kamu olarak çevre bilinci artmasına ve çevre kirliliğinin engellenmesine yönelik önlemler alınmaya çalışılsa da Avrupa Birliği'ne üye ülkelerle kıyaslandığımızda bu konuda oldukça geri kaldığımız görülmektedir.

Türkiye'de her alanda AB'ye uyumlaştırma çalışmaları yapılmaktadır. Sermaye hareketlerinin artması, uluslar arası yatırımların ve ticaretteki artış nedeniyle AB uyum çalışmalarının en önemlilerinden biri de TMSK'nın Avrupa Ülkelerinin muhasebe ve raporlama dili olan UFRS' yi benimse kararı almasıdır. Böylece Türkiye'de tüm dünya ülkeleri tarafından kabul edilen bir raporlama sistemine geçilmiş olacak ve işletmeler artık sadece vergi amaçlı değil, daha güvenilir ve şeffaf finansal tablo hazırlamayı hedefleyeceklerdir.

Türkiye'de 2011 yılında çıkarılan TTK ile birlikte, menkul kıymetleri BIST' de işlem gören işletmelerin ve bağımsız denetim şartlarını yerine getiren anonim şirketlerinin TMS' ye göre raporlama yapma zorunluluğu getirilmiştir. Faaliyetleri esnasında çevreye zarar veren işletmeler TMS 37 numaralı standarda göre faaliyetleri sonucunda verdikleri zararları tanzim edecek karşılık ayırırlar.

Çalışmamızda menkul kıymetleri BIST' de işlem gören ve TMS' ye göre raporlama yapan işletmelerden maden ve imalat sanayi (inşaat, demir çelik, çimento, kimya ve petrol sanayi) olmak üzere 53 işletmenin 2012 ve 2013 yıllarına ait finansal tabloları incelenmiş ve 2012 yılı için 8 işletmenin, 2013 yılında ise 9 işletmenin çevresel düzenleme karşılığı ayırdığı görülmüştür. Ayrıca bu işletmelerin yalnızca 4 tanesi dipnotlarında ayrıntılı açıklamaya yer vermiş, 2 tanesi ise gelecek yıllarda da karşılık ayıracakları rakamları finansal tablolarında açıklamışlardır.

Çalışmanın sonucunda görülüyor ki, Türkiye'de çevresel düzenleme karşılığı ayıran işletmeler oldukça azdır. Özellikle madencilik ve imalat sanayisinde üretim yapmakta olan işletmeler başta olmak üzere, üretim esnasında çevreye zarar veren bütün işletmelerin bu zararları önleyecek ya da minimize edecek teknolojiler geliştirmesi gerekmekte ve yapılan tahribatı giderecek maliyete katlanması gerekmektedir. Ayrıca katlanacakları maliyeti bütçelerinde belirleyerek karşılık ayırıp finansal tablolarına da yansıtmaları gerekmektedir.

EK 1: Mali tabloları incelenen İşletmeler

MADENCİLİK

1. İHLAS MADENCİLİK A.Ş.
2. İPEK DOĞAL ENERJİ KAYNAKLARI ARAŞTIRMA VE ÜRETİM A.Ş.
3. KOZA ANADOLU METAL MADENCİLİK İŞLETMELERİ A.Ş.
4. METAL GAYRİMENKUL A.Ş.
5. PARK ELEKTRİK ÜRETİM MADENCİLİK SANAYİ VE TİCARET A.Ş.

İMALAT SANAYİ

6. ACISELSAN ACIPAYAM SELÜLOZ SANAYİ VE TİCARET A.Ş.
7. ADANA ÇİMENTO SANAYİ T.A.Ş.
8. AFYON ÇİMENTO SANAYİ TÜRK ANONİM ŞİRKETİ
9. AKÇANSA ÇİMENTO SANAYİ VE TİCARET A.Ş.
10. AKSA AKRİLİK KİMYA SANAYİİ A.Ş.
11. AKSEL ENERJİ YATIRIM HOLDİNG A.Ş.
12. ALARKO CARRIER SANAYİ VE TİCARET A.Ş.
13. ALKİM ALKALİ KİMYA A.Ş.
14. ALTINYAĞ KOMBİNALARI A.Ş.
15. ARÇELİK ANONİM ŞİRKETİ
16. ASİL ÇELİK SANAYİ VE TİCARET A.Ş.
17. ASLAN ÇİMENTO A.Ş.
18. ATLANTİK PETROL ÜRÜNLERİ TİCARET VE SANAYİ ANONİM ŞİRKETİ
19. AYGAZ ANONİM ŞİRKETİ
20. BAGFAŞ BANDIRMA GÜBRE FABRİKALARI A.Ş.
21. BAŞTAŞ BAŞKENT ÇİMENTO SANAYİ VE TİCARET ANONİM ŞİRKETİ
22. BATIÇİM BATI ANADOLU ÇİMENTO SANAYİİ A.Ş.
23. BATISÖKE SÖKE ÇİMENTO SANAYİİ T.A.Ş.
24. BAYSAN TARAFO RADYATÖRLERİ SANAYİ TİCARET A.Ş.
25. BERKOSAN YALITIM VE TECRİT MADDELERİ ÜRETİM VE TİCARET ANONİM ŞİRKETİ
26. BOLU ÇİMENTO SANAYİİ A.Ş.
27. BURSA ÇİMENTO FABRİKASI A.Ş.
28. ÇEMAŞ DÖKÜM SANAYİ A.Ş.
29. ÇİMBETON HAZIR BETON VE PREFABRİK YAPI ELEMANLARI SANAYİ VE TİCARET A.Ş.
30. ÇİMENTAŞ İZMİR ÇİMENTO FABRİKASI TÜRK A.Ş.
31. ÇİMSA ÇİMENTO SANAYİ VE TİCARET A.Ş.
32. DEMİSAŞ DÖKÜM EMAYE MAMÜLLERİ SANAYİ A.Ş.
33. DEVA HOLDİNG ANONİM ŞİRKETİ
34. ECZACIBAŞI YAPI GEREÇLERİ SANAYİ VE TİCARET A.Ş.
35. EREĞLİ DEMİR VE ÇELİK FABRİKALARI T.A.Ş.
36. GÖLTAŞ GÖLLER BÖLGESİ ÇİMENTO SAN. VE TİC. A.Ş.
37. GÜBRE FABRİKALARI T.A.Ş.
38. HEKTAŞ TİCARET TÜRK ANONİM ŞİRKETİ
39. İZMİR DEMİR ÇELİK SANAYİ A.Ş.
40. KARDEMİR KARABÜK DEMİR ÇELİK SANAYİ VE TİCARET A.Ş.
41. KONYA ÇİMENTO SANAYİİ ANONİM ŞİRKETİ
42. MARDİN ÇİMENTO SANAYİİ VE TİCARET A.Ş.
43. MARSHALL BOYA VE VERNİK SANAYİİ AŞ
44. MEPET METRO PETROL VE TESİSLERİ SANAYİ TİCARET A.Ş.
45. NİĞBAŞ NİĞDE BETON SANAYİ VE TİCARET A.Ş.
46. NUH ÇİMENTO SANAYİ A.Ş.
47. OMV PETROL OFİSİ A.Ş.
48. PETKİM PETROKİMYA HOLDİNG A.Ş.
49. SANKO PAZARLAMA İTHALAT İHRACAT ANONİM ŞİRKETİ
50. TURCAS PETROL ANONİM ŞİRKETİ
51. TÜPRAŞ TÜRKİYE PETROL RAFİNERİLERİ A.Ş.
52. ÜNYE ÇİMENTO SANAYİİ VE TİCARET A.Ş.
53. VESTEL ELEKTRONİK SANAYİ VE TİCARET A.Ş.

KAYNAKÇA

BARBU, Elena M., DUMONTIER, Pascal, FELEAGĂ, Niculae, FELEAGĂ, Liliana (2009), *Comparative analysis of mandatory environmental disclosures by companies complying with IAS/IFRS. The case of France, Germany and UK*, Romanian National Research Council, DRAGOMIR, Voicu Dan, ANGHEL-ILCU, Elena Roxana (2011), "Comparative perspectives on environmental accounting elements in France and the United Kingdom", *African Journal of Business Management* Vol. 5(28), pp. 11265-11282.

GOYAL, Neeraj (2013) " Integrating Corporate Environmental Reporting & IFRS/IAS: Need of the hour", *International Journal of Management and Social Sciences Research (IJMSSR)* Volume 2, No. 3.

GÖNEN, S. UĞURLUEL, G. (2007), "Türkiye'de Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (Ufrs) Uygulamalarına Geçişte Karşılaşılan Sorunlar Ve Çözüm Önerileri", *Vergi Dünyası*, Sayı : 316
<<http://www.cevreonline.com/mevzuat.htm>> (20.05.2014)

<<http://www.csb.gov.tr/turkce/index.php?Sayfa=mevzuat>> (01.06.2014)
<<http://www.csb.gov.tr/turkce/index.php?Sayfa=mevzuat>> (03.06.2014)
<<http://www.ifrs.org/IFRS-for-SMEs/Pages/SME-workshops.aspx>> (22.05.2014)
<<http://www.kap.gov.tr/sirketler/islem-goren-sirketler/sektorler>> (15.05.2014)
<http://www.kgk.gov.tr/contents/files/Pdf/KGK_Brosur.pdf> (03.06.2014)
<<http://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/ufukdogruer/003/>> (21.05.2014)
KAMA, Özge, (2009) "Küreselleşen Dünyada Çevre Ve Mülkiyet İlişkisi", *Ekonomi Bilimleri Dergisi*, Cilt 1, Sayı 1.
KARACAN, Sami. GÜNGÖR, Atilla. (2007), "Uluslar Arası Muhasebe- Finansal Raporlama Standartları ile İlgili Yapılan Çalışmalar - Genel Bakış"
KAYAER, Mesut, (2013) "Çeşitli Ekonomik Araçlar Ve Çevrenin Korunması", *Azerbaycan'ın Vergi Journalı*, UDC:338:502, s. 163-184
KNEZEVİĆ, Goranka, STANIŠIĆ, Milovan ve STANIŠIĆ, Nemanja, (2008), "Environmental issues and Financial Reporting Trends Evidence from Serbia", Second Italian Conference on Social and Environmental Accounting Research Rimini.
ÖZKAN Özgür. UZUN KOCAMIŞ, Tuğçe. (2011), "Varlıklar Standardı ile Vergi Usul Kanunu Türk Ticaret Kanunu'na Göre Karşılık Kavramının İncelenmesi ve Muhasebeleştirilmesi", *Mali Çözüm*, s.191-214, İstanbul
SELVİ, Yakup. (2009), "TMS 37 karşılıklar Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar", *İSMMMO Yayınları*, No:99, s.211-231, İstanbul
SİDDİQUE, A. SHİPON, Nur M. (2012), "Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets: the Real Accounting Treatment in a Certain Situation", *Bangladesh Research Foundation Journal*, Vol.1, No.2, s.179-188
ŞAVLI, Tuğba. (2014) *UFRS Uluslararası / Türkiye Finansal Raporlama Standartları, Yaklaşım Yayınları*, Ankara.
ŞİMŞİR, Ferhan, PAMUKÇU, Çağatay. ÖZFİRAT, M.Kemal (2007), "Madencilikte Rekültivasyon ve Doğa Onarımı", *Deü Mühendislik Fakültesi Fen Ve Mühendislik Dergisi* Cilt: 9 Sayı: 2 sh. 39-49.
TANRIVERMİŞ, Harun, (1997), "Çevre Kirliliğinin Vergilendirilmesi:İlkeler, Uygulamaları Ve Türkiye Açısından Genel Değerlendirme", *Ekonomik Yaklaşım*, Cilt 8, Sayı 27, s. 303-327
YILMAZ, Tuncer, AĞAN, Yavuz, ACAR, M.Fatih, (2012), "Türk KOBİ'lerinde Çevre Faaliyetleri", *Recycling Industry*, E Yayıncılık, s. 94-102