

SİVAS İLİNDEKİ MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ ÇEVRESEL MUHASEBEYE YÖNELİK ALGILARININ ÖLÇÜLMESİ

Yüksel AYDIN* ve Esra GÖZÜTOK**

Özet

Yaşanan ekonomik, sosyal ve teknolojik gelişmeler sonucunda çevresel sorunların artması ve bu sorunların çözülmesi amacıyla yapılan yasal ve idari düzenlemeler işletmelerin faaliyetleri üzerinde bir etki oluşturmaktadır. Bu durum çevresel muhasebeyi işletmeler açısından daha önemli bir hale getirmiştir. İşletmeler faaliyette bulunurken doğal çevrenin yararına kararlar alabilmek amacı ile etkin bir çevresel muhasebe sistemi kurulması gerektiği görüşünü benimsemektedirler. Bunun da ancak muhasebe meslek mensupları tarafından gerçekleştirilebileceği bilinmektedir. Bu nedenle çevresel sorunlar ve bunların kayıt altına alınması sadece işletmelerin değil aynı zamanda muhasebe meslek mensuplarının sorumluluk alanına girmektedir.

Bu çalışmada öncelikle çevresel muhasebe kavramı tanıtılmaya çalışılmış daha sonra Sivas İlinde faaliyet gösteren muhasebe meslek mensuplarının çevresel muhasebeye yönelik bilgi, düşünce ve algılarını belirlemek amacıyla bir anket uygulanmış ve uygulanan anket analiz edilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Çevre, Çevresel Muhasebe, Muhasebe Meslek Mensupları.

Measuring Perceptions of the Members of Accounting Profession in Sivas on Environmental Accounting

Abstract

The rise of the environmental problems as a result of economic, social and technological developments encountered, and legal and administrative regulations made in order to solve these problems have effects on operating activities. This situation has made environmental accounting more important for enterprises. Enterprises share the view that it is necessary to establish an efficient environmental accounting system so that they can take decisions on behalf of natural environment when they operate. It is known that this can only be realized by the members of accounting profession. Thus, environmental problems and recording them fall not only within the area of responsibility of the enterprises but also the members of accounting profession.

In this study the concept of environmental accounting was introduced first, and then a survey was conducted with the purpose of determining knowledge, opinion and perceptions of the members of accounting profession in Sivas city on environmental accounting, and the survey was analyzed.

Keywords: Environment, Environmental Accounting, Accounting Professions.

*Yrd. Doç. Dr., Cumhuriyet Üniversitesi, İ.İ.B.F., İşletme Bölümü, Sivas, yaydin@cumhuriyet.edu.tr.

** Doktora öğrencisi, Cumhuriyet Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Sivas, esragozutok13@gmail.com.

GİRİŞ

İnsan ve diğer tüm canlı varlıkların yaşamları boyunca ilişki ve etkileşim içinde buldukları fiziki, biyolojik, sosyal, ekonomik ve kültürel ortam çevre olarak adlandırılmaktadır (Lazol, Muğal ve Yücel, 2008: 57). Yaşanan teknolojik gelişmeler, hızlı nüfus artışı, savaşlar, aşırı rekabet koşulları, AR-GE çalışmaları, toplumun aşırı tüketime yönlendirilmesi, sanayileşme, çarpık kentleşme ve nükleer denemeler gibi olaylar beraberinde birçok çevre sorununun (hava, su, toprak, gürültü ve görüntü kirliliği gibi) doğmasına neden olmuştur (Haftacı ve Soylu, 2007: 105; 2008: 92). Bu sorunlar sadece gelişmiş ülkeler için değil, aynı zamanda gelişmekte olan ülkeler için de büyük bir önem taşımaktadır (Lazol vd., 2008: 57).

İşletmelerin faaliyetlerini sürdürürken bilinçsizce kullandıkları doğal kaynaklar çevreye telafisi mümkün olmayan zararlar vermeye başlamıştır. Doğal kaynakların da zamanla tükenebileceğinin ve yanlış kullanım sonucu çevreye verilen zararın farkına varılması sonucunda bu durumun önlenmesi amacı ile çözüm arayışlarına başlanmıştır (Lazol vd., 2008: 57). İşletmelerin bir takım giderlere katlanarak faaliyetlerinin çevreye verdiği zararı minimize etmeye çalışmaları ve muhasebenin temel kavramlarından sosyal sorumluluk kavramı gereği muhasebe meslek mensuplarının bu giderleri muhasebeleştirirken çevresel muhasebe hakkında bilgi sahibi olmaları büyük önem arz etmektedir.

Araştırmanın amacı, Sivas İlinde faaliyet gösteren muhasebe meslek mensuplarının çevresel muhasebe ile ilgili görüşlerini tespit etmektir. Araştırmaya öncelikle çevresel muhasebenin tanımı ile başlanmıştır. Daha sonra konuya muhasebenin temel kavramları açısından yaklaşmıştır. Ayrıca çevresel muhasebenin amaçları, çevresel maliyetler ve çevresel maliyetlerin muhasebeleştirilmesi konuları da ele alınmıştır. Araştırmanın ana kütlesi, Sivas Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odası'na kayıtlı olan 322 üye olarak tespit edilmiştir ve yüz yüze görüşme yöntemi kullanılarak 103 meslek mensubu ile anket çalışması gerçekleştirilmiştir. Yapılan anket verileri SPSS programı ile analiz edilmiştir. Analizlerde frekans ve yüzde oranları kullanılmıştır.

I. LİTERATÜR TARAMASI

Çevresel muhasebe ile ilgili yapılan bilimsel araştırmalar incelendiğinde bu konuda birçok çalışma yapıldığı görülmektedir. Bu araştırmalardan bazıları şöyledir:

EPA (United States Environmental Protection Agency) (1995), çevre muhasebesini işletmenin yönetim aracı olarak ele almış ve açıklamıştır. Özkol (1998), çevre muhasebesinin felsefesi, çevre ve kıt kaynaklar, çevresel maliyetler, yönetim ve çevre muhasebesi ilişkisini teorik olarak incelemiştir. Doğan ve Ceran (1998) da, çevrenin tanımı ve çevrenin işletmeler açısından önemine değinerek,

Avrupa ve diğer ülkelerde çevresel muhasebe standartlarının oluşturulmasında ne gibi çalışmaların yapıldığını ve son olarak Türkiye’de çevresel muhasebe adına yürütülen çalışmaları teorik olarak incelemiştir.

2000’li yılların başında kaleme alınan çalışmalarda; Alagöz ve Yılmaz (2001), çevre ve çevre muhasebesi kavramlarını, çevresel maliyetleri açıklayan teorik bir çalışma yapmıştır. Çetin, Özcan ve Yücel (2004) ise çalışmalarında, çevresel maliyetlerin sınıflandırılması ve önemine değinmişlerdir. Yakhou ve Dorweiler (2004), işletme stratejisinin belirlenmesinde çevresel muhasebenin ana eleman olduğunu belirten teorik bir çalışma gerçekleştirmişlerdir. IFAC (International Federation of Accountants) (2005), çevresel yönetim muhasebesinin tanımı, kullanımı, fayda ve zorlukları üzerine kapsamlı bir çalışma yapmıştır. TÜSİAD (Türk Sanayicileri ve İşadamları Derneği) (2005), farklı ülkelerde faaliyet gösteren şirketlerin çevresel muhasebe uygulamalarından örnekler vererek ülkemizde nasıl uygulanabileceğine dair kapsamlı bir çalışma gerçekleştirmiştir. Kurşunel, Büyükşalvarcı ve Alkan (2006), Konya İlindeki muhasebe meslek mensuplarının çevresel muhasebe konusundaki bilgi ve düşüncelerini araştırmışlardır. Kırlioğlu ve Can (2006) ise, çevresel muhasebede kavramsal tartışmaların gelişimini ve analizini ele almışlardır. Çelik (2007) “Çevreye Duyarlı Muhasebe” adını verdiği çalışmada, çevresel maliyet sisteminin yapısını incelemiştir. Altınbay (2007), çevresel maliyetler ile bu maliyetlerin raporlanması konusunda bir çalışma yürütmüştür. Ergin ve Okutmuş (2007), çevre muhasebesi ile ilgili temel kavramları açıklayarak, çevresel maliyetlerin raporlanması konusunu ele almışlardır. Aslanertik ve Özgen (2007), otel işletmeleri açısından çevresel muhasebenin önemini araştırmışlardır. Mutlu (2007a, 2007b), sürdürülebilir kalkınma ve çevre muhasebesi konularını iktisadi açıdan teorik olarak iki ayrı çalışma gerçekleştirmiştir. Haftacı ve Soylu (2007), çevre kirliliğinin sebepleri, çevre koruma çalışmaları konularına değinerek çevresel muhasebenin önemini ve (2008) çevresel maliyetlerin muhasebeleştirilmesini içeren iki ayrı çalışma gerçekleştirmişlerdir. Coşkun ve Karaca (2008), KOBİ’lerde çevresel maliyetlerin sınıflandırılması ile ilgili metal işleme sektöründe bir uygulama yapmışlardır. Altuğ (2008), çevre kalitesi, küresel ekolojik politikalar, çevresel maliyetlerin yönetiminde çevre muhasebesinin rolünü teorik açıdan incelemiştir. Lazol vd. (2008), KOBİ’lerin çevre muhasebesini ne derece uyguladığını ölçen bir araştırmayı Bursa’da yapmışlardır. Karaca (2008), çevresel konuların işletmeler açısından önemi ve çevre maliyetlerinin yönetimi üzerine teorik bir çalışma yapmıştır. Memiş (2009), çevresel muhasebenin tarihsel gelişimini, çevresel muhasebe uygulama sürecinin aşamalarını ve çevresel muhasebeyi yönetim ve maliyet muhasebesi bağlamında teorik olarak incelemiştir. Esmeray ve Tanç (2009), Kayseri’de faaliyet gösteren bir sanayi işletmesinde çevresel maliyetlerin mamullere yüklenmesi konusunda dağıtım anahtarlarının seçimine yönelik bir uygulama gerçekleştirmişlerdir. Bengü ve Can (2009) ise çalışmalarında, çevresel muhasebenin muhasebenin temel kavramlarından Sosyal Sorumluluk Kavramı ile

ilişkinini değerlendirmişlerdir. Yıldıztekin (2009), sürdürülebilir kalkınmada çevre muhasebesinin etkilerine yönelik teorik bir çalışma yapmıştır. Aymaz (2009), Isparta, Antalya ve Burdur İllerinde bulunan üretim işletmelerinin çevre ve çevre muhasebesi konularına yaklaşımlarına yönelik bir araştırma yapmıştır. Soylu ve İleri (2009), çevresel maliyetlerin üretim maliyetlerine etkilerini teorik açıdan incelemişlerdir. Otlu ve Kaya (2010)'nın "Çevre Muhasebesi ile İlgili Muhasebe Meslek Mensupları Üzerine Bir Araştırma" adını verdikleri çalışmalarında, Elazığ'da faaliyet gösteren muhasebe meslek mensuplarının çevresel muhasebe hakkındaki bilgi düzeyleri ölçülmüştür. Todea, Stanciu ve Joldoş (2010) çalışmalarında, çevresel maliyetleri tespit etmek için işletme tarafından kullanılan araçları ele almışlardır. Tuğlu (2010), çalışmasında Alanya'da bulunan bir konaklama işletmesinde oluşan çevresel maliyetlerin muhasebeleştirilmesini ele almıştır. Korukoğlu (2011), İzmir İli kapsamında çeşitli sektörlerde faaliyet gösteren işletmelerde çevresel muhasebenin nasıl uygulandığını ve uygulamada karşılaşılan sorunları incelemiştir. Kırılıoğlu ve Fidan (2011)'in çalışmalarında da, Sakarya'da faaliyet gösteren işletmelerin çevresel maliyetlerle ilgili düşünceleri ve faaliyetleri tespit edilmeye çalışılmıştır. Çetin (2011), Tarsus Organize Sanayi Bölgesi'nde faaliyet gösteren üretim işletmelerinin çevre muhasebesine verdikleri önemi araştırmıştır. Taşdemir (2011) ise, işletme çevre ilişkilerinin raporlanmasına yönelik bir uygulama yapmıştır. Yanık ve Türker (2012), Sosyal Sorumluluk Raporlaması (Sürdürülebilir Raporlama)'nın nasıl olması gerektiğine dair teorik bir çalışma gerçekleştirmişlerdir. Hernádi (2012), kurumsal sürdürülebilirlik için yeşil muhasebenin önemini belirlemeye yönelik bir çalışma yapmıştır. Deniz ve Türker (2012), çevresel muhasebeyi makro ve mikro ekonomi açısından incelemişler ve Almanya ormancılık sektöründeki üretim muhasebesi kayıtları ile ormancılık sektöründeki çevresel muhasebe uygulamalarına yönelik bir çalışma gerçekleştirmişlerdir. Baba (2012), çevresel muhasebe uygulamalarının bir ekonomik varlık olan işletmelerdeki avantajlarını ele almıştır. Aktürk, Akcanlı, Şenol ve Akyüz (2012), çevresel muhasebeyi otel işletmelerinde muhasebe standartları kapsamında teorik olarak incelemişlerdir. Moorty ve Yacob (2013), yeşil muhasebenin maliyet ölçümünü çalışmalarında ele almışlardır. Makori (2013), Bombay Borsası'na kayıtlı firmalardan seçilen bir örnekle çevresel muhasebe ve işletme kârlılığı üzerine ampirik bir çalışma yapmıştır. Çalış (2013), çevresel maliyetlerin muhasebeleştirilmesi çalışmasını çeşitli örneklerle zenginleştirmiştir. Alagöz ve İrdiren (2013), maliyet muhasebesi kapsamında işletmelerde çevresel maliyetlerin göreceli önem derecesine göre hesaplanması ve yönetimini incelemişlerdir. Gönen ve Güven (2014) de, seramik sektöründe faaliyet gösteren bir işletmenin çevresel maliyetlerinin Tekdüzen Muhasebe Sistemi'ne göre muhasebeleştirilmesini incelemişlerdir. Rakos ve Antohe (2014), çevresel yönetim muhasebesi açısından çevresel maliyetleri ele almışlardır. Akdeniz (2014) çalışmasında, çevre muhasebesi, çevresel raporlama ve ülkemizdeki çevresel raporlama uygulamaların değerlendirmesi konusunu ele almıştır. Vachhani (2014), çevre muhasebesi ve raporlaması adına teorik bir

çalışma yürütmüştür. Rewadikar (2014), yeşil muhasebe uygulamasının bir ekonomik varlık olan işletme açısından avantajlarını konu alan teorik bir çalışma yapmıştır. Korukoğlu (2014), İzmir’de farklı sektörlerde faaliyet gösteren işletmelerin çevresel muhasebe konularına ilişkin yaklaşımlarını incelemiştir.

II. ÇEVRESEL MUHASEBE

A. ÇEVRESEL MUHASEBENİN TANIMI

Çevresel muhasebe (Environmental Accounting), uluslar arası literatürde; çevre muhasebesi (Environment Accounting), yeşil muhasebe (Green Accounting) olarak değişik isimlerle anılmaktadır. Çevresel muhasebe ile farklı tanımlar yapılabilmektedir. Vachhani (Vachhani, 2014) çevresel muhasebeyi;

- Küresel düzeyde; enerji, çevre ve ekonomi bilimi ile ilgilenen bir muhasebe yöntem bilimi,
- Ulusal düzeyde; kullanılan doğal kaynakların ve ulusal çevre politikasının çevre üzerindeki ölçüsü,
- Kurumsal düzeyde; doğal kaynakların maliyetleri ve çevresel bozulma sonucunda oluşan tasarruf, olarak tanımlar.

TÜSİAD çevresel muhasebeyi, “Bir şirketin tüm faaliyetlerinin çevresel olarak sınıflandırılması, envanterinin tutulması, envanterdeki değişimlerin izlenmesi, bu değişimlerin finansal ve/veya fiziksel boyutlarının ortaya konulması ve bunun, işletme bilançosu ile birleştirilip işletmenin gerçek kârlılığının ortaya konulması yönündeki düzenlemeler” olarak tanımlamıştır (TÜSİAD, 2005: 25).

Çevresel muhasebe ayrıca; çevre ve ekonomi arasındaki etkileşim sonucunda çevrede meydana gelen nitel ve nicel olumsuzlukların tespit edilerek, fiziksel ve finansal değerlerinin muhasebe kayıtlarında takip edilerek raporlanması şeklinde tanımlanmıştır (Çalış, 2013: 181; Haftacı ve Soylu, 2007: 115).

Çevresel muhasebe, çevre ile ilgili mali nitelikteki olayların muhasebeleştirilmesi ve mali tablolarda gösterilmesi şeklinde mikro ekonomik açıdan tanımlanmıştır (Altuğ, 2008: 275; Haftacı ve Soylu, 2007: 115).

Yine, işletmelerin çevre ile ilgili her türlü faaliyetini ölçme yöntemi şeklinde de tanımlama yapılmaktadır (Baba, 2012: 20).

B. MUHASEBENİN TEMEL KAVRAMLARI AÇISINDAN

ÇEVRESEL MUHASEBE

Çevresel muhasebe, diğer muhasebe dallarında olduğu gibi muhasebenin temel kavramlarıyla yakından ilişkilidir. Muhasebenin temel kavramları ve bu

kavramların çevresel muhasebe ile ilişkisi şu şekilde açıklanabilmektedir (Küçüksavaş, 2010: 18-21, Çetin, 2011: 26-31)

• **Sosyal Sorumluluk Kavramı:** Muhasebenin organizasyonunda, muhasebe uygulamalarının yürütülmesinde, mali tabloların düzenlenmesi ve sunulmasında; tüm toplum çıkarlarının gözetilmesi ve bilgi üretiminde gerçeğe uygun, tarafsız ve dürüst davranılması olarak tanımlanan bu kavram, çevresel konular ile muhasebeyi birbirine yaklaştıran en önemli temel kavramdır. Tüm toplum için hayati önem taşıyan çevrenin muhasebe sisteminin dışında tutulması imkânsız görülmektedir (Bengü ve Can, 2009: 158).

• **Kişilik Kavramı:** İşletmelerin sahiplerinden ayrı birer kişiliğe sahip olduğunu ve muhasebe işlemlerinin bu kişilik adına yürütülmesi gerektiğini ifade eden bu kavrama göre işletmeler var olan her kişilik gibi çevreyi etkilemekte ve çevreden etkilenmektedir.

• **Süreklilik Kavramı:** İşletmeler belirli bir süreye bağlı olmayan faaliyetlerini yaşadıkları çevre içerisinde sürdürdüklerinden dolayı bu çevreyi koruması ve geliştirmesi gerekmektedir. Bu da ancak çevreye verilen zararın telafi edilmesi yoluyla gerçekleşebilir.

• **Dönemsellik Kavramı:** İşletmelerin sınırsız ömrünün belirli dönemlere bölünmesini ifade eden bu kavram gereği, işletmeler tarafından gerçekleştirilen çevreye yönelik faaliyetlerin kısa ve uzun vadeli olarak planlanması ve bu faaliyetlerin sonuçlarının dönemler itibariyle takip ve analiz edilmesi gerekmektedir.

• **Parayla Ölçme Kavramı:** Çevresel faktörlerin de mali nitelikli işlemler gibi muhasebe sistemine dâhil edilebilmesi ve kayıt altına alınabilmesi ancak ortak bir ölçü olan para birimi ile mümkün olabilmektedir.

• **Maliyet Esası Kavramı:** Para mevcudu, alacaklar dışında tüm varlıklar ve gider kalemlerinin elde edilme maliyetleri ile muhasebeleştirilmesi esasına dayanan maliyet esası kavramı gereği çevresel muhasebenin konusunu oluşturan çevresel kalitenin artırılabilmesi için katlanılacak maliyetler, çevresel maliyet kabul edilerek muhasebeleştirilmelidir.

• **Tarafsızlık ve Belgelendirme Kavramı:** Bu kavram muhasebede elde edilen sonuçların güvenilirliğini, muhasebe kayıtlarının gerçek durumunu yansıtan ve usulüne uygun olarak düzenlenmiş objektif belgelere dayandırılmasının gerekliliğini ifade eder. İşletmelerin çevresel faaliyetleriyle ilgili mali nitelikteki olaylarında diğer faaliyetlerinde olduğu gibi muhasebeleştirilmesi için bir belgeye dayalı olması gerekmektedir. Ayrıca tarafsızlık kavramı gereği işletmelerin sadece çevreye sağladığı faydalar değil, aynı zamanda çevreye verdiği zararın da muhasebe bilgi sisteminde gösterilmesi uygun olacaktır. Gerçekleştirdiği çevresel

faýdalar muhasebe kayıtlarında gösterildiği gibi çevreye verdiği zararlar da muhasebe bilgi sistemine dâhil edilmelidir (Tuğlu, 2010: 41).

• **Tutarlılık Kavramı:** Muhasebe uygulamaları için seçilen muhasebe politikalarının dönemler itibariyle değiştirilmeden uygulanmasını ifade eder. Bu kavram gereği işletmeler dönemler itibariyle mali tablolarını karşılaştırabilmektedirler. Aynı şekilde işletmenin faaliyetlerini etkileyen çevresel muhasebe harcamalarının da dönemler arasında karşılaştırılabilmesi için tutarlılık kavramına uygun hareket edilmesi gerekmektedir.

• **Tam Açıklama Kavramı:** Bu kavram, işletmenin finansal tablolarının, bu tablolardan yararlanacak kişi ve kuruluşların doğru karar vermelerine yardımcı olacak ölçüde tam, güvenilir ve anlaşılır olması gereğini ifade eder. İşletmede oluşan çevresel maliyetlerin diğer maliyetler içerisinde ele alınması, işletme yöneticilerini bilgi eksikliğinden dolayı yanlış kararlar almaya yönlendirebilir. Bu nedenle yöneticilerin çevresel maliyetlerle ilgili konularda doğru kararlar alabilmesi amacıyla bu kavrama gereği hareket etmeleri gerekmektedir.

• **İhtiyatlılık Kavramı:** İşletmelerin oluşabilecek zarar ihtimallerine karşı tedbirli davranmaları gereğini ifade eden kavrama göre çevresel nedenlerden dolayı katlanılması gereken muhtemel gider ve zararlarında bu kavrama göre muhasebeleştirilmesi gerekmektedir. Oluşabilecek zararlara önceden tedbir alarak karşılık ayrılması ihtiyatlılık kavramı gereğidir.

• **Önemlilik Kavramı:** Mali nitelikteki bir olayın nispi ağırlık ve değerinin mali tabloları etkileyebilecek düzeyde olması gereğini ifade eden kavrama göre çevresel maliyetler de mali tabloları etkileyecek düzeyde ve önemdedir.

• **Özün Önceliği Kavramı:** Bu kavram mali nitelikteki işlemlerin muhasebeleştirilmesinde işlemin şekline göre ziyade özünün önemli olduğunu ifade eder. Bu kavrama göre çevresel maliyetler muhasebeleştirilirken bu maliyetin ortaya çıkış şekline göre ziyade işletmenin faaliyetlerine olan etkilerinin dikkate alınarak değerlendirilmesi daha uygun olmaktadır.

C. ÇEVRESEL MUHASEBENİN AMAÇLARI

Çevresel muhasebenin amacı, diğer muhasebe sistemlerinde olduğu gibi bilgi kullanıcıları için bilgi üretmektir. EPA'ya göre de, bilgi kullanıcıları için çevre ile ilgili bilgi miktarını artırmak çevresel muhasebenin amacını oluşturmaktadır (EPA, 1995: 12). Rakos ve Antohe (2014)'e göre ise; çevresel muhasebenin amacı, işletmelerin üretim faaliyetlerinin çevre üzerindeki etkisinin ekonomik, yerel ve resmi kuruluşlar tarafından doğru değerlendirmesine imkân sağlamaktır (Rakos ve Antohe, 2014: 170).

Çevresel muhasebenin amacına makro ekonomik açıdan bakıldığında, çevresel kaynakların parasal tutarlarını tespit ederek milli gelir hesaplarında göstermek ve böylece ekonomik verilerle çevresel verileri tek başlıkta toplamaktır. Mikro ekonomik açıdan bakıldığında ise, çevresel konulara ait mali nitelikli faaliyetleri mali tablolarda göstermek ve çevrenin muhasebe sistemine entegrasyonunu sağlamaktır (Kırılıoğlu ve Can, 1998'den aktaran Çetin, 2011: 33-34).

D. ÇEVRESEL MALİYETLER

İşletmelerin faaliyetlerini sürdürürken çevreyi korumak ve çevre kirliliğini önlemek amacı ile katlandıkları maliyetlerin tümü çevresel maliyetler olarak adlandırılmaktadır. (Özkoç, 1998: 23). Önceleri sadece çevre temizliği ve atık ürünlerin uzaklaştırılması olarak değerlendirilen çevresel maliyet günümüzde, çevre kirliliğini önleme çalışmaları, çevresel düzenlemeler ve çevre yönetim süreçleri olarak daha geniş bir bakış açısı kazanmıştır. (Yakhov ve Dorweiler, 2004: 68). Çevresel maliyetleri, EPA (1995) iki kategoride değerlendirmiştir:

1. Özel (İçsel) Maliyetler: İşletme üzerinde doğrudan finansal etkiye sahip olan yani işletmelerin çevreye zarar vermemek veya verilen zararı minimize etmek amacıyla ödedikleri her türlü bedelin parasal ifadesidir (Rewadikar, 2014: 3; Soylu ve İleri, 2009: 312).

2. Sosyal (Dışsal) Maliyetler: İşletmelerin maddi olarak sorumlu tutulmadığı; çevre, birey ve toplum üzerindeki etkilerinin hemen hesaplanmadığı ancak uzun dönemde etkilerinin görüldüğü maliyetlerdir (Rewadikar, 2014: 3). Bu maliyetler, işletmenin faaliyetlerini direkt olarak etkilemediği için başta az gelişmiş ülkeler olmak üzere sosyal maliyetler konusu çoğunlukla göz ardı edilmektedir. Bunun nedeni, sosyal maliyet ölçümlerinin zorluğundan kaynaklanmaktadır. İşletmelerin faaliyetleri sonucunda meydana gelen çevre tahribatlarından etkilenen toplumun katlandığı maliyetleri ölçmek zordur. Bundan dolayı, sosyal maliyetlerin içsel maliyete dönüşümünün sağlanması ve maliyet hesaplarına dâhil edilmesi çevresel muhasebe açısından oldukça önemli bir konudur (Kırılıoğlu ve Fidan, 2011: 5-6).

Sosyal maliyetler kendi içerisinde; önleme maliyetleri, kullanma maliyetleri ve zarar maliyetleri olmak üzere üç gruba ayrılmaktadır (Ergin ve Okutmuş, 2007: 150-151):

a. Önleme Maliyetleri

Önleme maliyetleri işletmelerin kirliliği önlemek ve azaltmak için katlandıkları maliyetler olup örnek olarak aşağıdaki maliyetler gösterilebilir (Altınbay, 2007: 4-5):

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

b. Kullanma Maliyetleri

İşletmelerin ürün/hizmet üretirken doğal kaynakları (hava, su, toprak, madenler vb) kullanımları sonucunda meydana gelen maliyetlerdir. Ancak işletmeler doğal kaynakları genel olarak yasal sınırın altında kullandıklarından dolayı belli bir maliyete katlanmaları mecburi değildir. Buna örnek olarak aşağıdaki maliyetler verilebilir (Altınbay, 2007: 5):

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

c. Zarar Maliyetleri

Zarar Maliyetleri işletmelerin faaliyetleri sonucunda çevreye verdikleri tahribatın işletmelere yüklediği maliyetlerdir (Kırılıoğlu ve Can, 1998'den aktaran Altınbay, 2007: 6). Bunlara örnek olarak şunlar söylenebilir (Altınbay, 2007: 6):

- Toprak kirliliği maliyetleri,
- Hava kirliliği maliyetleri,
- Su kirliliği maliyetleri,
- Gürültü kirliliği maliyetleri,
- Kaynak sirkülasyon maliyetleri,

- Sosyal aktivite maliyetleri,
- Çevresel zararı temizlemek için yapılan maliyetler,
- Şikâyet araştırmaları maliyetleri,
- Satışlarda meydana gelen düşüşlerden doğan zararlar,
- Diğer zarar maliyetleri.

E. ÇEVRESEL MALİYETLERİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Yapılan araştırmalar sonucunda işletmelerin toplam maliyetleri içerisinde çevresel maliyetlerin payının %20 olması bu maliyetlerin muhasebeleştirilmesinin önemini daha da artırmaktadır (TÜSİAD, 2005: 12). İşletmelerin çevresel faaliyetlerini diğer faaliyetler arasında muhasebeleştirilmesi zaten muhasebenin temel kavramlarından önemlilik kavramına aykırı olduğu gibi aynı zamanda çevresel faaliyetlerinin doğru olarak tespitini de zorlaştırmaktadır (Çalış, 2013: 184). Fakat Tekdüzen Hesap Planı'nda çevresel faaliyetlere ait maliyetlerin ayrı olarak takip edilebileceği bir hesap grubu bulunmamaktadır. Bu yüzden, çevresel maliyetler üretimle direkt olarak ilişkilendirilemediğinden dolayı indirekt üretim giderleri olarak 730- Genel Üretim Gideri hesabında bir alt hesabı olarak muhasebeleştirilmektedir (Altınbay, 2007: 6; Lazol vd., 2008: 64). Ayrıca çevre koruma faaliyetlerine yönelik araştırma maliyetleri 750- Araştırma ve Geliştirme Giderleri hesabında ve çevre korumaya yönelik yatırımlar ise 258- Yapılmakta Olan Yatırımlar hesabının alt hesaplarında muhasebeleştirilebilmektedir (Lazol vd., 2008: 64).

Alt hesaplarda ayrıntılı olarak gösterilen çevresel faaliyetlerle ilgili bilgiler bilanço ve gelir tablosu vasıtasıyla raporlanabilmektedir (Haftacı ve Soylu, 2008: 107). İşletmeler çevresel olayları yıllık raporların dipnotlarında gösterilebilecekleri gibi bağımsız bir çevre raporuyla da açıklayabilirler (Lazol vd., 2008: 64).

III. SİVAS İLİNDEKİ MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ ÇEVRESEL MUHASEBE HAKKINDAKİ GÖRÜŞLERİNE YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA

A. ARAŞTIRMANIN AMACI VE KAPSAMI

Araştırmanın amacı, Sivas İlinde faaliyet gösteren muhasebe meslek mensuplarının çevresel muhasebe ile ilgili görüşlerini tespit etmektir. Araştırmanın ana kütlesi, Sivas Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odası'na kayıtlı olan 322 üye olarak tespit edilmiştir. Araştırmanın amacı doğrultusunda, Sivas İl merkezinde bulunan muhasebe meslek mensupları ile yüz yüze görüşme yöntemi kullanılarak 103 anket çalışması gerçekleştirilmiştir. Ancak yapılan anketlerden 8'i hatalı/yanlış doldurulduğundan dolayı araştırma analizi 95 anket dâhilinde gerçekleştirilmiştir. Diğer bir deyişle, araştırmanın örneklemini 95 meslek

mensubudur. Bu araştırma için katılım oranı, %30'a karşılık gelmektedir. Bu çalışmada kullanılan anketin;

- Çevresel sorunların ve bu sorunların sebeplerinin önem derecesini ölçen soruları,
- Muhasebecilerin çevresel muhasebe hakkındaki bilgi düzeylerini ölçen sorusu,
- Meslek mensuplarının çevresel muhasebenin anlamı konusundaki düşüncelerini ölçen sorusu,
- Çevresel harcamaların muhasebeleştirilmesinde kullanılması gereken yöntemin belirlenmesine yönelik olan sorusu, Otlu ve Kaya (2010)'nın anket çalışmasındaki sorulardan esinlenerek oluşturulmuştur.

B. MUHASEBE MESLEK MENSUPLARINA İLİŞKİN DEMOGRAFİK VE MESLEKİ BİLGİLER

Ankete katılan meslek mensuplarının %24,2'si kadın, %75,8'i erkektir. Ayrıca meslek mensuplarının %89,5'i lisans ve %10,5'i lisansüstü eğitim almışlardır.

Mesleki unvan olarak ise meslek mensuplarının %97,9'u SMMM iken, %2,1'i de YMM'dir. Meslek mensuplarının mesleki tecrübesi incelendiğinde; 1-5 yıl mesleki tecrübesi olan muhasebecilerin oranı %22,1, 6-10 yıl mesleki tecrübesi olan muhasebecilerin oranı %30,5 ve 11 yıldan fazla mesleki tecrübesi olan muhasebecilerin oranı da %47,4'dir. Muhasebe meslek mensuplarının bürolarında istihdam ettikleri eleman sayısı incelendiğinde ise, 1-5 eleman istihdam eden muhasebe meslek mensubu oranı %81,1; 6-10 eleman istihdam eden muhasebe meslek mensubu oranı %4,2; 11-15 eleman istihdam eden meslek mensubu oranı %1,1 ve son olarak bürosunda yalnız çalışan muhasebe meslek mensuplarının oranı da %13,7 olarak tespit edilmiştir.

Ayrıca, ankette muhasebe meslek mensuplarının çalıştıkları işletmeler arasında ihracat yapanların olup olmadığı da sorulmuş verilen cevaplardan elde edilen bulgulara göre, meslek mensuplarının %61,1'inin çalıştıkları işletmeler arasında ihracat yapan bulunmadığı, %38,9'unun ise çalıştığı işletmeler arasında ihracat yapanların bulunduğu tespit edilmiştir.

C. MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ ÇEVRE KONUSUNDAKİ DÜŞÜNCELERİ

Muhasebe meslek mensuplarının çevresel sorunlardan hava, su, toprak, gürültü ve görüntü kirliliklerini önem derecesine göre sıralaması Tablo.1'de verilmiştir.

Tablo 1. Muhasebe Meslek Mensuplarının Çevresel Sorunlara İlişkin Yüzde Dağılımı

Çevresel Sorunlar	Çok Önemli	Önemli	Fikrim Yok	Önemsiz	Çok Önemsiz
Hava Kirliliği	75.8	20.0	1.1	3.2	-
Su Kirliliği	68.4	25.3	3.2	1.1	2.1
Toprak Kirliliği	47.4	34.7	13.7	2.1	2.1
Gürültü Kirliliği	47.4	37.9	5.3	8.4	1.1
Görüntü Kirliliği	40.0	41.1	4.2	12.6	2.1

Tablo incelendiğinde; muhasebe meslek mensuplarının %96'sı (%75.8 + %20.0) hava kirliliğini, %94'ü de su kirliliğini, %82'si toprak kirliliğini, %85'i gürültü kirliliğini ve %81'i de görüntü kirliliğini çevresel sorunlar açısından önemli görmektedir.

Çevresel sorunların sebeplerinin meslek mensupları açısından önem derecesine göre sıralaması Tablo.2'de görülmektedir.

Tablo 2. Muhasebe Meslek Mensuplarının Çevresel Sorunların Sebeplerine İlişkin Yüzde Dağılımı

Çevresel Sorunların Sebepleri	Çok Önemli	Önemli	Fikrim Yok	Önemsiz	Çok Önemsiz
Hızlı Nüfus Artışı	38.9	40.0	5.3	9.5	6.3
Sanayileşme	54.7	31.6	3.2	6.3	4.2
Nükleer Denemeler	30.5	26.3	18.9	17.9	6.3
Çarpık Kentleşme	44.2	32.6	13.7	8.4	1.1
Savaşlar	42.1	26.3	13.7	13.7	4.2
Teknolojik Gelişmeler	35.8	37.9	8.4	11.6	6.3
Aşırı Rekabet Koşulları	26.3	44.2	12.6	13.7	3.2
AR-GE Çalışmaları	24.2	41.1	11.6	13.7	9.5
Toplumun Aşırı Tüketime Yönlendirilmesi	44.2	41.1	7.4	6.3	1.1

Tablo.2 incelendiğinde, meslek mensuplarının %86'sı sanayileşmeyi, %85 toplumun aşırı tüketime yönlendirilmesini, %79'u hızlı nüfus artışı, %77'si çarpık kentleşmeyi, %74'ü teknolojik gelişmeleri, %71'i aşırı rekabet koşullarını, %68'i savaşları, %65'i AR-GE çalışmalarını, %57'si nükleer denemeleri çevresel sorunların sebepleri olarak görmektedirler. (Oranlar yaklaşık olarak verilmiştir):

D. MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ ÇEVRESEL MUHASEBE KONUSUNDAKİ DÜŞÜNCELERİ

Muhasebe meslek mensuplarının çevresel muhasebe konusundaki bilgilerine ilişkin veriler Tablo.3'te verilmiştir.

Tablo 3. Muhasebe Meslek Mensuplarının Çevresel Muhasebe Konusundaki Bilgilerine İlişkin Dağılımlar

Çevresel Muhasebe Hakkındaki Bilgi Düzeyi	Frekans (n)	Yüzde (%)
Bilgi Sahibi Olmayanlar	31	32.6
Birkaç Makale Okuyanlar	36	37.9
Birkaç Kitap Okuyanlar	12	12.6
Yayın ve Gelişmeleri Sürekli Takip Edenler	16	16.8
Toplam	95	100.0

Tabloda görüldüğü gibi, Sivas İlinde faaliyet gösteren meslek mensuplarının çevresel muhasebe hakkındaki bilgi sahibi olmayanların oranı %32,6, konu hakkında bilgi sahibi olanların oranı da %67,4'tür. Çevresel muhasebe hakkında bilgi sahibi olanların içerisinde konu hakkındaki yayın ve gelişmeleri sürekli takip eden meslek mensuplarının sayısı $\frac{1}{4}$ oranındadır.

Bundan sonraki sorular çevresel muhasebe hakkında bilgi sahibi olan meslek mensuplarına yöneltilmiştir. Yani bundan sonraki analizler çevresel muhasebe hakkında bilgi sahibi olan 64 meslek mensubunun görüşlerini yansıtmaktadır. Buna göre, çevresel muhasebe ile ilgili bilgi sahibi olan meslek mensuplarının çevresel muhasebenin anlamı konusundaki bilgilerine ilişkin veriler Tablo.4'te verilmiştir.

Tablo.4. Muhasebe Meslek Mensuplarının Çevresel Muhasebenin Anlamı Konusundaki Bilgilerine İlişkin Dağılımlar

Çevresel Muhasebenin Anlamı	Frekans (n)	Yüzde (%)
Çevresel Bilgilerin Muhasebeye Entegrasyonu	30	46.9
Çevresel Maliyetlerin Muhasebeleştirilmesi	31	48.4
Çevresel Kaynakların Muhasebesi	3	4.7
Toplam	64	100.0

Meslek mensupları için çevresel muhasebenin anlamı; %46,9 oranında “Çevresel Bilgilerin Muhasebeye Entegrasyonu”, %48,4 oranında “Çevresel Maliyetlerin Muhasebeleştirilmesi” ve %4,7 oranında “Çevresel Kaynakların Muhasebesi”dir.

Ankette meslek mensuplarına çevresel muhasebeyi muhasebenin temel kavramlarından hangisi/hangileri ile ilişkilendirdiklerine yönelik bir soru yöneltilmiştir. Birden fazla seçenek işaretlemesi yapılabilen bu soruya verilen cevapların dağılımı Tablo.5'te verilmiştir.

Tablo.5. Muhasebe Meslek Mensuplarının Muhasebenin Temel Kavramları ile Çevresel Muhasebeyi İlişkilendirmesine Yönelik Dağılımları

Çevresel Muhasebenin Muhasebenin Temel Kavramları ile İlişkilendirilmesi	Frekans (n)	Yüzde (%)
İhtiyatlılık Kavramı	15	23.4
Kişilik Kavramı	7	10.9
Maliyet Esası Kavramı	25	39.1
Parayla Ölçme Kavramı	11	17.2
Dönemsellik Kavramı	8	12.5
İşletmenin Sürekliliği Kavramı	20	31.3
Sosyal Sorumluluk Kavramı	48	75.0
Tarafsızlık ve Belgelendirme Kavramı	4	6.3
Tam Açıklama Kavramı	5	7.8
Önemlilik Kavramı	20	31.3
Özün Önceliği Kavramı	7	10.9
Tutarlılık Kavramı	13	20.3

Tabloya göre, meslek mensuplarının %75'i çevresel muhasebeyi muhasebenin temel kavramlarından en çok "Sosyal Sorumluluk İlkesi" ile ilişkilendirmektedir. Sosyal sorumluluk ilkesinden sonra meslek mensuplarının %39'u çevresel muhasebeyi, muhasebenin temel kavramlarından "Maliyet Esası İlkesi" ile ilişkilendirmiştir.

Muhasebe meslek mensuplarına ankette mesleki hayatlarında karşılaştıkları çevresel harcamaları nasıl bir yol izleyerek muhasebeleştirdiklerine dair bir soru yöneltilmiştir. Söz konusu soruya yönelik verilen cevaplar Tablo.6'da verilmiştir.

Tablo.6. Muhasebe Meslek Mensuplarının Mesleki Hayatlarında Karşılaştıkları Çevresel Harcamaları Muhasebeleştirme Şekline Yönelik Dağılımlar

Mesleki Hayatlarında Karşılaştıkları Çevresel Harcamaların Meslek Mensupları Tarafından Muhasebeleştirilme Şekli	Frekans (n)	Yüzde (%)
Dönem Gideri Olarak Muhasebeleştirilme	18	28.1
Ürün/Hizmet Maliyeti Olarak Muhasebeleştirilme	6	9.4
Genel Üretim Gideri Olarak Muhasebeleştirilme	12	18.8
Nazım Hesaplarda İzleme	4	6.3
Çevre Raporu Düzenleme	1	1.6
Herhangi Bir Çevresel Harcama İle Karşılaşmaması	16	25.0
Karşılaşılan Çevresel Harcama İle İlgili Herhangi Bir Kayıt Yapılmaması	7	10.9
Toplam	64	100.0

Tablo incelediğinde, Sivas ilinde bulunan meslek mensuplarının yaklaşık %25'inin herhangi bir çevresel harcama ile karşılaşmadığı görülmektedir. Meslek mensuplarının yaklaşık olarak %11'i de karşılaştığı çevresel harcama ile ilgili herhangi bir kayıt yapmadığını bildirmiştir. Geriye kalan, yaklaşık %64'lük bir dilimi temsil eden meslek mensubu karşılaştığı çevresel harcamaları ayrı olarak

kayıt altına aldıklarını ve söz konusu harcamaları dönem gideri olarak muhasebeleştirme yolunu tercih ettiklerini belirtmişlerdir.

Ülkemizde çevresel faaliyetlerin muhasebeleştirilmesi konusunda kesin bir mevzuat bulunmadığından muhasebeciler farklı şekillerde muhasebeleştirme yollarına başvurmuşlardır. Uygulamada karşılaşılan bazı engellerden dolayı çevresel harcamalarla ilgili kayıtlar olması gerektiği gibi değil, işletmeler/muhasebe meslek mensuplarının kayıtlama tercihlerine göre yapıldığından gerçek durumu yansıtmayabilmektedir. Bu yüzden, muhasebecilere yaptıkları kayıtlara ek olarak, yapılması gereken kayıtlama yöntemi de sorulmuştur. Bu soruya verilen cevapların frekans ve yüzde dağılımları Tablo.7'de verilmiştir.

Tablo 7. Muhasebe Meslek Mensuplarının Çevresel Harcamaların Muhasebeleştirilmesinde İzlenmesi Gereken Yöntem Görüşlerine Ait Dağılımlar

Çevresel Harcamaların Muhasebeleştirilmesinde İzlenmesi Gereken Yöntem	Frekans (n)	Yüzde (%)
Çevresel Harcamalar Ürün/Hizmetlerle İlişkilendirilmeli	17	26.6
Çevresel Harcamalar Endirekt Üretim Giderleri İle İlişkilendirilmeli	9	14.1
Çevresel Harcamalar İçin Ayrı Hesaplar Oluşturulmalı	19	29.7
Çevresel Harcamalar Nazım Hesaplarda Gösterilmeli	4	6.3
Çevresel Harcamalar Yönetim Giderleri İle Birleştirilmeli	9	14.1
Çevresel Harcamalar Satış Harcamalarıyla Birleştirilmeli	-	-
Çevresel Harcamalar AR-GE Harcamalarıyla Birleştirilmeli	6	9.4
Toplam	64	100.0

Tabloya göre muhasebe meslek mensuplarının yaklaşık %40'lık bir dilimi çevresel faaliyetlerle ilgili giderlerin üretim giderleri (direkt üretim giderleri + endirekt üretim giderleri) ile ilişkilendirilerek kayıt yapılması gerektiğini savunmaktadır. Yaklaşık %30'luk grup ise, çevresel harcamalar için Tekdüzen Muhasebe Sistemi'nde ayrı hesapların oluşturulması gerektiği yönünde görüş bildirmiştir.

Yapılan çevresel harcamaların maliyetlerinin belirlenmesi de çevresel muhasebe açısından ayrı bir sorun teşkil etmektedir. Bazı çevresel maliyetlerin finansal değerleri ya ölçülememekte veya göz ardı edilmektedir. Bu sebeple, işletmelerin çevre adına yaptıkları giderlerin parasal değerleri farklılık göstermekte ve bu farklılıklar ürün/hizmet maliyetine yansımaktadır. Bu farklılığı ortadan kaldırmak amacıyla çevresel maliyetlerin de bir düzenlemeye ihtiyacı olduğu söylenebilir. Meslek mensuplarının bu konudaki görüşlerine ait dağılımlar Tablo.8'de verilmiştir.

Tablo 8. Muhasebe Meslek Mensuplarına Göre Çevresel Harcamaların Maliyetlerinin Belirlenme Yöntemi

Çevresel Harcamaların Maliyetinin Belirlenme Yöntemi	Frekans (n)	Yüzde (%)
Piyasa Fiyatı İle Belirlenmeli	35	54.7
Kanun/Yönetmelik Düzenlemesi İle Belirlenmeli	23	35.9
Tahmini Değer İle Belirlenmeli	1	1.6
Önceki Yılların Çevresel Harcamaları İle Belirlenmeli	5	7.8
Toplam	64	100.0

Tabloya göre çevresel faaliyetler ile ilgili yapılan giderlerin maliyetlerinin piyasa fiyatı ile belirlenmesi gerektiğini düşünen meslek mensubunun oranı %54,7; kanun/yönetmelikle belirlenmesi gerektiği görüşünü savunan meslek mensubunun oranı %35,9; önceki yılların çevresel harcamaları ile belirlenmesi gerektiğini savunanların oranı %7,8; tahmini değer ile belirlenmesi gerektiğini söyleyenlerin oranı ise %1,6 olarak belirlenmiştir.

SONUÇ

Günümüzde, hızlı nüfus artışı ve sanayileşme adına gerçekleştirilen faaliyetler, yapılan nükleer denemeler, çarpık kentleşme, savaşlar, teknolojik gelişmeler, rekabetin artması, yapılan AR-GE çalışmaları ve toplumun aşırı tüketime yönlendirilmesi çevrede hava, su, toprak, görüntü ve gürültü kirliliğini gün geçtikçe arttırmaktadır. Bunun sonucu olarak çevrenin kendini yenileyemez duruma gelmesi artık insan ve diğer canlıların hayatlarını sürdürebilmesini imkânsız hale getirmektedir. Bu durum işletmeleri çevre kirliliği konusunda daha duyarlı olmaya ve bir takım tedbirler almaya zorlamaktadır. Bu konuda işletmeler başta çevreyi kirletmemek veya kirliliği minimize ederek kaybedilen değerleri tekrar kazanmak gibi çevreyi koruma ve iyileştirme adına çeşitli faaliyetlerde bulunmaktadırlar. İşletmeler tarafından yürütülen bu faaliyetlerin işletmeye bir maliyeti olmaktadır. Bu noktada devreye çevresel muhasebe girerek çevresel faaliyetler için katlanılan maliyetlerin muhasebeleştirilmesi görevini üstlenmektedir. Bu durum muhasebe mesleğini icra eden meslek mensuplarının önemi daha da artırmaktadır. Çevre için yapılan harcamaların muhasebe sistemine entegrasyonunu ancak muhasebe meslek mensupları sağlayacağı için meslek mensuplarının bu konu hakkında belirli bir bilgi birikimine sahip olmaları gerekmektedir. Bu amaç doğrultusunda, Sivas'ta muhasebe mesleğini icra eden SMMM ve YMM'ler üzerine çevresel muhasebe konusundaki düşüncelerini ölçen bir araştırma gerçekleştirilmiştir.

Bu araştırmanın sonucuna göre; Sivas'ta faaliyet gösteren muhasebe meslek mensupları çevresel sorunların kaynağı olarak sanayileşmeyi görmektedirler. Buna ek olarak, toplumun aşırı tüketime yönlendirilmesi ve hızlı nüfus artışı da çevresel

sorunların sebepleri arasında görülmektedir. Meslek mensuplarının yaklaşık %33'ü çevresel muhasebe hakkında bilgi sahibi değilken, bu konu hakkında bilgi sahibi olanları %25'i çevresel muhasebe ile ilgili yayın ve gelişmeleri sürekli takip etmektedirler. Muhasebecilerin yaklaşık yarısı çevresel muhasebeyi çevresel maliyetlerin muhasebeleştirilmesi olarak değerlendirmektedir. Ayrıca meslek mensupları çevresel muhasebeyi en çok muhasebenin temel kavramlarından "Sosyal Sorumluluk Kavramı", daha sonra da "Maliyet Esası Kavramı" ile ilişkilendirmektedirler. Meslek hayatları boyunca karşılaştıkları çevresel harcamaları muhasebeleştirme şekillerine bakıldığında; çevresel harcamaları muhasebe sistemine kaydeden meslek mensuplarının yarıya yakını bu harcamaları dönem gideri olarak kaydetmektedir. Muhasebe meslek mensupları çevresel harcamaların muhasebeleştirilmesinde ayrı hesaplar açılarak muhasebeleştirme yapılabileceğini veya bu giderlerin dönem gideri olarak kaydedilebileceğini belirtmişlerdir.

Ayrıca, muhasebe meslek mensuplarının çevresel harcamaların maliyetlerinin belirlenmesinde piyasa fiyatının kullanılması gerektiği fakat bu konunun kanun ve yönetmelikle de düzenlenebileceği görüşlerini belirtmektedirler.

Sonuç olarak, muhasebe meslek mensuplarının yaklaşık olarak %70'inin çevresel muhasebe hakkında bilgi sahibi olduğu göz önünde bulundurulacak olursa; bu durum çevresel muhasebe açısından olumlu bir gelişmedir. Ayrıca, Tek Düzen Muhasebe Sistemi'nde çevresel faaliyetlere ilişkin kayıtların yapılabileceği ayrı hesaplar olmadığından dolayı kayıtlama yapılırken farklılıklar oluşturmakta ve her işletmenin mali tablosuna farklı yansımaktadır.

Önerimiz, çevresel faaliyetlerden doğan maliyetlerin ayrı hesaplarda kayıt altına alınması gerektiğidir. Bu durumun muhasebenin tutarlılık kavramına da uygun olacağı kanaatindeyiz. Böylece mali tabloların kıyaslanması, karşılaştırılması ve analizi daha kolay yapılabilecek ve daha sağlıklı, doğru ve güvenilir sonuçlar elde edilecektir. Bunun için uluslararası muhasebe standartları da dikkate alınarak küresel standartlara uygun gerekli düzenlemelerin yapılması gerekmektedir.

KAYNAKÇA

ALTINBAY, Ali (2007), "Çevresel Maliyetlerin Raporlanması", Akademik Bakış Uluslararası Hakemli Sosyal Bilimler E-Dergisi, ISSN:1694 – 528X, Sayı: 11, s. 1-11.

ALTUĞ, Asaf Murat (2008), "Çevre Kalitesi ve Çevre Muhasebesi", Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi, Cilt: 24, Sayı: 1, s. 259-284.

- BABA, Mirela Camelia (2012), "Advantages Of Implementing Environmental Accounting Within An Economic Entity", *Annals, Economics Science Series, Timișoara*, Issue No: 18/2/2012, p. 19-24.
- BENGÜ, Haluk; CAN, Ahmet Vecdi (2009), "Çevre Muhasebesinin Muhasebenin Temel Kavramlarından 'Sosyal Sorumluluk Kavramı' Bağlamında Temellendirilmesi", *Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Cilt: 7, Sayı: 1, s. 155-160.
- ÇALIŞ, Yıldırım Ercan (2013), "Çevresel Maliyetlerin Muhasebeleştirilmesi", *Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, Cilt: 34, Sayı: 1, s. 175-190.
- ÇETİN, Eray (2011), "Üretim İşletmelerinin Sosyal Bir Sorumluluk Olarak Çevre Muhasebesine Verdikleri Önem: Mersin-Tarsus Organize Sanayi Bölgesi'nde Faaliyet Gösteren Üretim İşletmeleri Üzerinde Bir Uygulama", *Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Muhasebe Finansman Bilim Dalı Yüksek Lisans Tezi*, Karaman.
- ERGİN, Hüseyin; OKUTMUŞ, Ercüment (2007), "Çevre Muhasebesi: Çevre Maliyetleri ve Çevre Raporlaması", *Yönetim Bilimleri Dergisi*, Cilt: 5, Sayı: 1, s. 144-169.
- EPA (1995), "An Introduction to Environmental Accounting as a Business Management Tool: Key Concepts and Terms", Washington, D.C. 20460.
- HAFTACI, Vasfi; SOYLU, Kamuran (2007), "Çevre Kirlenmesi ve Çevre Koruma Bağlamında Çevre Muhasebesinin Önemi", *MUFAD Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı: 33, s. 102-120.
- HAFTACI, Vasfi; SOYLU, Kamuran (2008), "Çevresel Bilgilerin Muhasebesi ve Raporlanması", *Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Sayı: 15, s. 92-113.
- KARACA, Nurcan (2008), "Çevre Maliyetleri Yönetimi ve İşletmelere Bakan Yönü", *ÇESKO Bildirileri*, s. 246-251.
- KIRLIOĞLU, Hilmi; FİDAN, Meral Erol (2011), "İşletmelerde Çevresel Maliyetler ve Bir Uygulama", *Akademik Yaklaşımlar Dergisi*, İlkbahar 2011, Cilt: 2, Sayı: 1, s. 1-24.
- KÜÇÜKSAVAŞ, Nihat (2010), "Finansal Muhasebe", *Beta Yayınları*, Genişletilmiş 11. Baskı, İstanbul.
- LAZOL, İbrahim; MUĞAL, Elif; YÜCEL, Yener (2008), "Sürdürülebilir Bir Çevre İçin Çevre Muhasebesi ve KOBİ'lere Yönelik Bir Araştırma", *MUFAD Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı: 38, s. 56-69.

- OTLU, Fikret; KAYA, Gamze Ayça (2010), “Çevre Muhasebesi İle İlgili Muhasebe Meslek Mensupları Üzerine Bir Araştırma”, Akademik Yaklaşımlar Dergisi, Kış 2010, Cilt: 1, Sayı: 1, s. 43-56.
- ÖZKOL, A.Erdal (1998), “Çevre Muhasebesi”, Dokuz Eylül Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi, Cilt:13, Sayı:1, s. 15-26.
- RAKOS, Ileana-Sorina; ANTOHE, Andreea (2014), “Environmental Cost-An Environment Management Accounting Component”, International Journal of Academic Research in Accounting, Finance and Management Sciences, Volume: 4, No: 4, October 2014, p. 166–175.
- REWADIKAR, Bhawana (2014), “Advantages of Implementing Green Accounting (Within an Economic Entity)”, IRJA-Indian Research Journal, Volume: 1, Series: 2, Issue: March, 2014, ISSN: 2347-7695, Online Available at www.indianresearchjournal.com.
- SOYLU, Yasemin; İLERİ, Hüseyin (2009), “Çevre Muhasebesi ve Çevre Maliyetlerinin Üretim Maliyetlerine Etkileri”, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksek Okulu Dergisi, Cilt: 12, Sayı: 1-2, s. 309-322.
- TUĞLU, Umut (2010), “Çevre Muhasebesi ve Alanya'daki Bir Konaklama İşletmesinde Uygulanması”, Akdeniz Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Turizm İşletmeciliği ve Otelcilik Anabilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, Antalya.
- TÜSİAD (2005), “Şirketlerin Yeni Yönetim Aracı: Çevresel Muhasebe”, Yayın No: TÜSİAD-T/2005-06/404, ISBN: 975-8458-88-4.
- VACHHANİ, Anjali (2014), “Environment Accounting and Reporting”, Sai Om Journal of Commerce & Management, A Peer Reviewed International Journal, Volume: 1, Issue: 2, Online ISSN-2347-7571, p. 39-43.
- YAKHOU, Mehenna; DORWEILER, Vernon P. (2004), “Environmental Accounting: An Essential Component of Business Strategy”, Business Strategyandthe Environment, Issue: 13, p. 65-77.