



**KONAKLAMA İŞLETMELERİNDE ÇEVRE
MUHASEBESİ: BAYBURT İLİNDE ÖRNEK UYGULAMA**

Fatma YILMAZ

**Yüksek Lisans Tezi
İşletme**

Ana Bilim Dalı

**Doç. Dr. Alirıza AĞ
2023**

(Her Hakkı Saklıdır)

T.C.
BAYBURT ÜNİVERSİTESİ
LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANA BİLİM DALI

**KONAKLAMA İŞLETMELERİNDE ÇEVRE MUHASEBESİ: BAYBURT İLİNDE
ÖRNEK UYGULAMA**

(Environmental Accounting in Accommodation Businesses; Example Application in Bayburt)

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Fatma YILMAZ

Danışman: Doç. Dr. Alirıza AĞ

Bayburt
Ekim, 2023

KABUL VE ONAY TUTANAĐI

Doçent Doktor Alırıza AĐ danışmanlığında, 202208004 numaralı Fatma YILMAZ tarafından hazırlanan “Konaklama İşletmelerinde Çevre Muhasebesi: Bayburt İlinde Örnek Uygulama” adlı bu çalışma 08.09.2023 tarihinde aşağıdaki jüri tarafından İşletme Ana Bilim Dalı, İşletme Programında Yüksek Lisans Tezi olarak kabul edilmiştir.

Başkan :Doç. Dr. Yusuf BİLGİN

İmza:

Jüri Üyesi:Doç. Dr. Alırıza AĐ

İmza:

Jüri Üyesi:Dr. Öğr. Üyesi Selçuk YALÇIN

İmza:

Bu tezin Bayburt Üniversitesi Lisansüstü Eğitim ve Öğretim Yönetmeliği’nin ilgili maddelerinde belirtilen şartları yerine getirdiğini onaylarım.

...../...../.....

Doç. Dr. Murat KUL

Enstitü Müdürü

ETİK VE BİLDİRİM SAYFASI

Yüksek Lisans Tezi olarak sunduğum “Konaklama İşletmelerinde Çevre Muhasebesi: Bayburt İlinde Örnek Uygulama” başlıklı çalışmanın tarafımdan bilimsel etik ilkelere uyularak yazıldığını ve yararlandığım eserleri kaynakçada gösterdiğimi beyan ederim.

.... /.... /2023

Fatma YILMAZ

TEŞEKKÜR

Yüksek Lisans ve tez çalışmam boyunca bilgi birikimini ve desteğini benden esirgemeyen çok değerli danışmanım Doç. Dr. Alırıza AĞ'a, yaşamım boyunca bana sevgi ve saygıyı en güzel şekilde öğretip yetiştiren tüm karanlıklarımı ılık tutan anne babama ve yorulduğum her anda beni daha da yüreklendirip destek veren hayat arkadaşşıma teşekkür ederim.



ÖZ

YÜKSEK LİSANS TEZİ

KONAKLAMA İŞLETMELERİNDE ÇEVRE MUHASEBESİ: BAYBURT İLİNDE ÖRNEK UYGULAMA

Fatma YILMAZ

Ekim 2023, 61 sayfa

Çevresel sorunların temelini atan sanayileşme endüstrisi, sanayi devrimi dönemiyle birlikte hız kazanmıştır. Sanayileşme endüstrisi üretim işletmelerinin iktisadi açıdan insan ihtiyaçlarına cevap vermek amacıyla kıt kaynakları dengeli bir şekilde kullanmamız gerekliliğini ortaya çıkarmıştır. Kıt kaynakların bilinçsizce kullanımı sonucunda çevre kirliliği artmış yenilenemeyen kaynakların yok olması riskini arttırarak ve doğal dengenin bozulmasına sebebiyet vermiştir. Özellikle 21.yüzyılın ilk çeyreğinde artan çevre bilinci ve topluluklar sayesinde artık daha çok dikkat edilen çevresel sorunlar ekonomi ile çevre arasındaki ilişkinin incelenmesinin gereksinimini arttırmıştır. Bu süreç içerisinde ortaya çıkan çevre muhasebesi çevre de bulunan kaynakların kullanımları sonucunda oluşabilecek etkilerin muhasebesi olarak ifade edilebilir. Bununla birlikte muhasebe sisteminin temel kavramlarından biri olan sosyal sorumluluk kavramı gereğince işletmelerin doğaya verdikleri tahribatların belirlenebilmesi ve bu tahribatları en aza indirebilmek için önleyici çalışmaların yapılması ve bu önleyici çalışmaların işletmeye mâl olan maliyetini hesaplamak amacı ortaya çıkan çevresel maliyetlerin önemi gün geçtikçe artmaktadır. Yapılan bu çalışmanın amacı yıllar içerisinde sadece üretim işletmelerinde göz önüne alınan çevre muhasebesi kavramının hizmet sektörü açısından önemine dikkat çekmek ve ülkemiz de bacasız fabrika olarak nitelendirilen turizm sektörüne yeni giriş yapmakta olan hizmet üretim işletmelerine ışık tutabilmek amacıyla konaklama işletmelerinde çevre muhasebesi uygulamalarını örnek kayıtlarla incelemektir. Bu doğrultuda Bayburt ilinde faaliyet gösteren konaklama işletmesine ait altı aylık finansal veriler doğrultusunda işletmenin çevresel muhasebe kayıtları gerçekleştirilmiştir ve çevresel maliyetleri tespit edilmiştir. Çalışma sonucunda konaklama işletmesinin altı aylık gelirinin 3.649.817,95 TL olduğu maliyetlerinin 1.743.725,92 olduğunu çevresel maliyetlerin 813.500 TL olduğu tespit edilmiştir. Toplam maliyet tutarının toplam gelire oranının 0,47, çevresel maliyetlerin toplam maliyet içerisindeki oranının 0,46 olduğu tespit edilmiştir.

Anahtar kelimeler: Çevre, çevre muhasebesi, çevresel maliyetler.

ABSTRACT

MASTER’S THESIS

ENVIRONMENTAL ACCOUNTING IN ACCOMMODATION BUSINESSES: EXAMPLE APPLICATION IN BAYBURT

Fatma YILMAZ

October 2023, 61 pages

Environmental problems, which began to become more evident with the industrial revolution, have now begun to pose a danger due to the influence of societies and people. Unconscious and excessive consumption of environmental resources and people not having sufficient knowledge and experience in the use of environmental resources has now become an issue that countries should seriously focus on. Thanks to the increasing environmental awareness and communities in the first quarter of the 21st century, environmental problems, which are now receiving more attention, have increased the need to examine the relationship between economy and environment. Businesses must also be sensitive to the environment and environmental resources in accordance with the concept of social responsibility, which is one of the basic concepts of accounting. It will be revealed how the environmental accounting records, which they have to use to document whether the damage they cause to the environment is at a legal level or not, and to control and monitor the costs encountered when they exceed the legal limit, should be kept in accordance with the legislation. Environmental accounting records, which are difficult to control and follow because they are included in the expense accounts in a dispersed and complex manner in the traditional accounting system, will be handled within the field of environmental accounting expertise. In the first part of our research, which consists of four parts, the subject, importance and purpose of the research are discussed. In the second part, the environment and basic information about the environment, in the third part, accounting of environmental costs, and finally in the fourth part, Bayberd Hotel and Environmental Accounting Application are included. The aim of this study is to define environmental costs in accommodation establishments and to examine accounting records related to environmental elements with sample applications. As a result of the application carried out at Bayberd Hotel for this purpose, it was understood in the financial records that the hotel's six-month income was 3,649,817.095 TL, its costs were 1,743,725.92 TL, and environmental costs were 813,500 TL.

Keywords: Environment, environmental accounting, environmental costs.

İÇİNDEKİLER

ETİK VE BİLDİRİM SAYFASI	I
TEŞEKKÜR.....	II
ÖZ	III
ABSTRACT	IV
İÇİNDEKİLER.....	V
TABLolar DİZİNİ.....	VII
KISALTMALAR DİZİNİ.....	VIII

BİRİNCİ BÖLÜM

Giriş	1
Araştırmanın Konusu	1
Araştırmanın Önemi.....	2
Araştırmanın Amacı	3

İKİNCİ BÖLÜM

Çevre ve Çevreye Dair Temel Bilgiler	4
Çevre Kavramı	4
Çevresel Sorunlar	5
Hava Kirliliği	6
Toprak Kirliliği	7
Su Kirliliği.....	7
Sanayileşme.....	8
Hızlı nüfus artışı.	8
Çarpık kentleşme.....	9
Çevresel Sorunlarla İlgili Ekonomik Yaklaşımlar	9
Çevresel Sorunların Önlenmesinde Kullanılan Yaklaşımlar	10

Sürdürülebilir kalkınma.....	10
Ekonomik kalkınma.	10
Fayda maliyet analizi yöntemi.	11
Çevresel etki değerlemeleri.	12
Çevre Muhasebesinin Tarihsel Gelişimi	13
Çevre muhasebesinin Dünya'daki tarihsel gelişimi.	13
Çevre muhasebesinin Türkiye'deki tarihsel gelişimi.	14
Çevre Muhasebesi	15
Çevre muhasebesinin tanımı.	15
Çevresel maliyetin belirlenmesi ve hesaplanması.	16
Çevre muhasebesinin amacı.	18
Çevresel maliyetin tanımı.....	18
Azaltma maliyetleri.	18
Kullanma maliyetleri.....	20
Zarar maliyetleri.	22

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

Çevre Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi	23
Çevresel Maliyetlerin Muhasebeleştirilmesi.....	23
Konaklama İşletmelerinde Çevresel Maliyetlerin Muhasebeleştirilmesi	24
Konaklama İşletmelerinde Muhasebenin Önemi	24
Konaklama İşletmeleri İçin Hazırlanmış Tekdüzen Hesap Planı	25

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

Konaklama İşletmelerinde Çevre Muhasebesi: Bayburt İlinde Örnek Uygulama	38
Araştırmanın Metodolojisi	38
Bayberd Hotel Çevre Muhasebesi Uygulaması	38
Örnek İşletmede Bulunan Konaklama Üniteleri	38
Çevre Özellikli İşletme Stoklarının Muhasebeleştirilmesi	40

Çevre Özellikli İşletme Stok Hesaplarının Kapatılması	42
Çevre Özellikli Hizmet Üretim Giderlerinin Muhasebeleştirilmesi	45
Çevre Özellikli Genel Yönetim Giderlerinin Muhasebeleştirilmesi	49
Sonuç.....	56
Kaynakça.....	58
Öz geçmiş.....	61



TABLÖLAR DİZİNİ

Tablo 1. <i>Türkiye’de Konaklama İşletmeleri İçin Hesap Planı</i>	25
Tablo 2. <i>Çevre Özellikli İşletme Stokları İşletme Veri Tablosu</i>	40
Tablo 3. <i>Çevre Özellikli Hizmet Üretim Maliyeti İşletme Veri Tablosu</i>	40
Tablo 4. <i>Çevre Özellikli İşletme Stokları Hesap Planı Tablosu</i>	41
Tablo 5. <i>Çevre Özellikli Hizmet Üretim Maliyetleri Hesabı Tablosu</i>	45
Tablo 6. <i>Çevre Özellikli Genel Yönetim Giderleri Hesabı Tablosu</i>	50



KISALTMALAR DİZİNİ

1. SINIF G.S. M.	: Akaryakıt dolum veya depolama tesisleri, çimento fabrikası vb.
2. SINIF G.S. M.	: Akaryakıt ve oto gaz (LPG, LNG, CNG) satış istasyonu, sigara fabrikaları, oto bakım ve servis istasyonları vb.
3. SINIF G.S. M.	: Kuru temizleme, yufka simit üretim tesisleri vb.
AB	: European Union (Avrupa Birliği)
AR-GE	: Araştırma Geliştirme
BM	: Birleşmiş Milletler
ÇED	: Çevresel Etki Değerlendirmesi
DPT	: Devlet Planlama Teşkilatı
ICUN	: Uluslararası Doğayı Koruma Birliği
KDV	: Katma Değer Vergisi
KHK	: Kanun Hükmünde Kararname
KOAH	: Kronik Obstrüktif Akciğer Hastalığı
M.D.V SAY. NOK.	: Maddi Duran Varlık Sayım Noksanı
SSK	: Sosyal Sigortalar Kurumu
TCK	: Türk Ceza Kanunu
TEMA	: Türkiye Erozyonla Mücadele ve Ağaçlandırma Vakfı
THP	: Tekdüzen Hesap Planı
TMS	: Türkiye Muhasebe Standartları
UNEP	: United Nations Environment Programme (Birleşmiş Milletler Çevre Programı)
Yy	: Yüzyıl

BİRİNCİ BÖLÜM

Giriş

Araştırmanın Konusu

İnsanlığın doğa ile olan ilişkisi insanlık tarihinin başlangıcından yok olacağı zamana kadar sürecek bir süreçtir. Bu süreç başlangıçta insanla doğanın birbirini tamamlaması gibi uyum içerisinde çalışırken ilerleyen süreçlerde insanlığın sınırsız istek ve ihtiyaçları karşısında doğadaki kaynakların kıt olması sebebiyle doğaya karşı olumsuz davranış ve tutumlar sergilenmeye başlamıştır. Sanayi devrimi ile işletmelerin yüksek kâr beklentisi karşısında doğaya karşı acımasız olmaları çevre kanun ve yasaklarının önemsenmemesi işletmelere caydırıcı ve koruyucu cezalar verilmemesi doğanın tahribinin hızla artmasına neden olmuştur.

Hızla kirlenen doğa karşısında çevre bilincinin yerleştirilmesi amacı ile kurulan sivil toplum kuruluşları, katı cezai müeyyideler, uluslararası örgütler işletmelerin doğaya karşı daha hassas yaklaşımları gerekliliğini ortaya çıkarmıştır. Bilinçlenen toplum ve müşterilerin muhasebe sisteminin temel kavramı sosyal sorumluluk kavramı gereğince işletmelere ve ürünlere, doğa dostu ürünler ve işletmeler bazında bakmayı öğrenmiştir. Bu durum karşısında işletmeler ürünlerini bilinçli topluma daha uygun hale getirebilmek için daha hassas ve özverili davranarak doğayla olan etkileşimlerinde özenli davranmaya başlamışlardır. Bu özveri işletmelerin satışlarını, marka imajlarını ve sosyal sorumluluk kavramını yerine getirmeleri sonucunda teşvik ve sübvansiyon gibi geri dönüşlerle daha iyi konumlara gelmelerine yardımcı olmuştur.

Bu sebeple işletmelerin organizasyon yapılarını yeniden inşa etmelerine doğayla uyum içerisinde çalışmaya başlamak için işletmelerin bu maliyetleri kontrol altına alıp izlemeleri gereken hesaplar ve hesap kalemlerine ihtiyaç doğmuştur. Bu ihtiyaç doğrultusunda ortaya çıkan maliyet unsurlarının yönetim mekanizması üzerinde olan etkilerinin saptanması amacıyla çevre muhasebesi kavramı ortaya konulmuştur.

Muhasebe sisteminin temel kavramlarında biri olan sosyal sorumluluk kavramı gereğince işletmelerin doğaya verdikleri tahribatların belirlenebilmesi ve bu tahribatları en aza indirebilmek için önleyici çalışmaların yapılması bu önleyici çalışmaların işletmeye mâl olan maliyetini hesaplamak amacı ile çevre muhasebesi hesap kalemleri ortaya konulmuştur.

Çalışmamız yıllar içerisinde sadece üretim işletmelerinde göz önüne alınan çevre muhasebesi kavramının hizmet sektörü açısından önemine dikkat çekmek ve ülkemiz de bacasız fabrika olarak nitelendirilen turizm sektörüne yeni giriş yapmakta olan hizmet üretim işletmelerine ışık tutabilmek amacıyla konaklama işletmelerinde çevre muhasebesi sistemlerini şekillendirmek adına hizmet etmektedir.

Araştırmanın Önemi

Çevresel sorunların temelini atan sanayileşme endüstrisi, sanayi devrimi dönemiyle birlikte hız kazanmıştır. Sanayileşme endüstrisi üretim işletmelerinin iktisadi açıdan insan ihtiyaçlarına cevap vermek amacıyla kıt kaynakları dengeli bir şekilde kullanmamız gerekliliğini ortaya çıkarmıştır. Kıt kaynakların bilinçsizce kullanımı sonucunda çevre kirliliği artmış yenilenemeyen kaynakların yok olması riskini arttırarak ve doğal dengenin bozulmasına sebebiyet vermiştir. İnsanlığın sürdürülebilmesi için doğaya ihtiyacı vardır ve artık insanoğlu bu bilince ermiştir. Doğaya verilen zararın önüne geçmeli doğaya daha özverili olmalıdır. Bu kapsamda artık sadece ülke bazında değil uluslararası düzeyde doğayı korumak kıt kaynakları verimli kullanmak için çözüm arayışına girilmiştir. Bu arayış süresinde ortaya çıkan çevre muhasebesi kavramının temelleri oluşturulmaya başlanmıştır.

İnsanlığın doğayla savaşı sonucunda savaşı kazansa da kaybedecek olan insanoğlu artık doğanın kendisi için vazgeçilemez bir nimet olduğunu anlamış ve gereken önem ve itibarı sağlayabilmek için bilimsel değerlere başvurmuştur. Bilim ve doğa birbirleriyle uyum içerisinde çalıştığında kaynakların verimli kullanımı, maliyetlerin azalması insanların arzu ve ihtiyaçlarının karşılanması daha az çevre kirliliği ve zararlar yine ortaya koyulabileceği gerçeğini ortaya koymuştur.

İşletmelerin temel amaçlarından biri olan üretim faaliyetleri sonunda ekonomik kazanç elde etmek amacıyla çıkardığı çevresel atıklar, oluşturdukları zararlı gazlar ve yıllarca doğa da kaybolmayan plastik ürünler artık çevre muhasebesi kapsamında önleyici uygulamalarla en aza indirgenip bu uygulamaların işletmelere ne düzeyde maliyet çıkardığını görmek amacıyla çeşitli muhasebe hesap kalemleri altında kayıt altına alınarak işletme için alınacak üretim kararlarında yönetim mekanizmasının bu maliyetler çerçevesinde daha net ve doğru kararlar almasını sağlamaktadır. Çevre muhasebesi işletmeler için ortaya çıkacak maliyetlerin yıllar içerisinde değişimini artıp azalışlarını ve bu hesaplar içerisinde hangi aşamanın ne düzeyde yer aldığı hangi aşamanın gereksiz maliyet oluşturduğunu ortaya koymaktadır. Bu uygulamalar neticesinde yönetim organizasyonunun alacağı kararlara yön vermekte ve artan maliyet kalemlerini azaltmaya yönelik çalışmalar yapmasını sağlamaktadır. İşletmeler maliyet hesaplarını göz önüne alarak faaliyetlerini sürdürmeye devam etmektedirler.

Araştırmanın Amacı

Çevre muhasebesi uzun yıllarca sadece üretim temelli işletmeler için kayıt altına alınmış ve üretim işletmelerinin organizasyon şemaları içerisinde yer bulmuştur. Oysaki hizmet üretim işletmeleri içinde son derece önemli ve olmazsa olmaz bir bilim dalıdır. Ülkemiz gelir kaynaklarının temel taşlarından biri olan turizm sektörü içinde çevre muhasebesi çok önemli bir muhasebe dalıdır. Ülkemiz, sağlık ve termal turizmi, kış turizmi, yaz turizmi, yayla turizmi vb.(mağara, av, kongre, golf, yat, hava sporları, dağcılık, akarsu- rafting ve kuş gözlemciliği turizmi) gibi birden fazla turizm türüne ev sahipliği yapmaktadır.

Bu çeşitlilik neticesinde hizmet üretim temelli sektörlerde ortaya çıkan çevresel sorunları önlemeye ve azaltmaya yönelik kullanılması gereken çevre muhasebesi kalemleri hizmet işletmeleri kapsamınca değerlendirilmeli ve maliyetleri göz önüne alınmalıdır. Sektörün geniş ve kapsamlı olması çevre muhasebesi hesap kalemlerinin de bu kapsam çerçevesinde yeterli ve doğru olması gerekliliğini gerektirmektedir. Bu nedenle tüm hizmet üretim temelli işletmeler için oluşacak çevre muhasebesi hesap kalemleri farklılıklar göstermektedir. Bu farklılıklar göz önüne alınarak konaklama işletmeleri için oluşturulan çevre muhasebesi tek düzen hesap planına göre ülkemizde bulunan konaklama işletmeleri çevre muhasebesi kayıtlarını kontrol altında tutabilmektedir.

Bu çalışma neticesinde Bayburt ilinde bulunan Bayberd Hotel konaklama işletmesinin çevre muhasebesi bilgi sistemlerinin konaklama işletmesi muhasebe sistemine entegre edilebilmesinde ne gibi çalışmalar yapılması ne tür değişikliklere gidilmesi gerekliliğinin araştırılmasıdır.

İKİNCİ BÖLÜM

Çevre ve Çevreye Dair Temel Bilgiler

Çevre kavramı, çevresel sorunların hızla artışı neticesinde insanlığın ortak sorunu haline gelmeye başlamasıyla ele alınmaya başlanmıştır.

Çevre kavramının iktisat bilimi, hukuk bilimi, tıp bilimi ile ilişkileri ön plana çıkmıştır. Giderek artan çevre sorunları ve önleyici çözümler için yapılan harcamalar ile birlikte muhasebe biliminin de çevre konusuyla ilişkisinin ortaya konması gerekli hale gelmiştir.

Hızlı kentleşme, sanayileşme, nüfus artışı, doğal kaynakların kontrolsüz bir hız ile tükenmesi, yoğun kimyasal kullanımları vb. durumların artması ile çevre kirliliğinde hızla artış yaşanması, çevre ve çevresel sorunlara olan duyarlılığı artırmaktadır. Doğanın korunması Tâbi yapısına zarar verilmemesi için önleyici tedbirler alınması insanlığın gündeminde ilk sıralarda yerini almaktadır.

Çevre kavramı birçok alanla yakın ilişki içerisindedir. Bu alanlardan birinin de muhasebe bilimi olduğu yukarıda belirtilmektedir. Son dönemlerde çevresel sorunları önlemek için yapılan yatırımlar ve harcamalar da giderek artış gözlemlenmektedir. Artan maliyetlerin karar alma sürecinde göz önünde bulundurulması işletmelerin doğru kararlar almasında önemli hale gelmektedir.

Çevre Kavramı

Çevre kavramı, çevresel sorunların hızla artışı neticesinde insanlığın ortak sorunu haline gelmeye başlamasıyla ele alınmaya başlanmıştır.

Çevre kavramının iktisat bilimi, hukuk bilimi, tıp bilimi ile ilişkileri ön plana çıkmıştır. Giderek artan çevre sorunları ve önleyici çözümler için yapılan harcamalar ile birlikte muhasebe biliminin de çevre konusuyla ilişkisinin ortaya konması gerekli hale gelmiştir.

Hızlı kentleşme, sanayileşme, nüfus artışı, doğal kaynakların kontrolsüzce tüketilmesi, yoğun kimyasal kullanımları vb. durumların artması ile çevre kirliliğinde hızla artış yaşanması, çevre ve çevresel sorunlara olan duyarlılığı artırmaktadır. Doğanın korunması Tâbi yapısına zarar verilmemesi için önleyici tedbirler alınması insanlığın gündeminde ilk sıralarda yerini almaktadır.

Çevre kavramı birçok alanla yakın ilişki içerisinde. Bu alanlardan birinin de muhasebe bilimi olduğu yukarıda belirtilmektedir. Son dönemlerde çevresel sorunları önlemek için yapılan yatırımlar ve harcamalar da giderek artış gözlemlenmektedir. Artan maliyetler işletmelerin karar alma mekanizmasını etkilemektedir, karar alma sürecinde bu maliyetler iyice gözden geçirilerek doğru ve gerçek bir biçimde ortaya konulur bu şekilde işletmelerin doğru kararlar alması sağlanır.

Çevre; Yaşadığımız doğal sistemde bulunan tüm canlıların hayatlarını devam ettirebilmeleri için etkileşim halinde bulundukları tüm kaynaklara verilen isimdir. Daha geniş tanımıyla çevre insanların ve diğer tüm canlıların bulundukları sistem içerisinde fiziki, sosyal, ekonomik, biyolojik ve kültürel olarak etkileşim halinde bulundukları ortamdır (Lazol vd. 2008).

Yukarıda verilen tanımlardan yola çıkarak çevre ile canlılar birbirlerinden bağımsız hareket edemezler. İnsanoğlunun üretim ve kar amacı sosyal sorumluluk kavramı gereğince kanun, kural ve yönetmeliğe uygun gerçekleşmezse doğanın gidişatını olumsuz yönde etkileyebilir. İnsanlık tarihi boyunca insanoğlu çevreyi ve çevresel kaynakları kullanmış ve kullanmaya devam etmektedir. Bu kaynakların bir kısmı kendini yenileyebilme özelliği taşıyarak bir kısmı doğa da zamanla azalabilen kıt varlıklar olarak nitelendirilir. Kıt kaynakların aşırı derece de tüketilmesi gelecek nesillerin bu kaynaklardan yararlanamaması sonucunu doğururken çevrenin dengesini de bozmaktadır (Okutmuş, 2004).

Çevresel Sorunlar

Sanayi devrimi ile varlığını daha da hissettiren 17.yy'dan sonra artan nüfus hızı, çarpık kentleşme ve diğer teknolojik gelişmelerle birlikte tüm dünyada gözle görülür bir şekilde giderek artan çevre sorunları tüm insanlığın ortak sorunu haline gelmeye başlamıştır.

Çevre sorunlarının artması ile doğanın tahribatının ve kıt kaynakların gelişigüzel şekilde kullanılmasından dolayı ortaya çıkacak doğal düzeni olumsuz etkileyecek unsurları önleyebilmek için ulusal ve uluslararası çevre kuruluşlarının hassasiyetleri artmıştır. Günümüzde artık birinci dünya ülkeleri, gelişmekte olan ve az gelişmiş ülkelerin gündemlerinde ilk sıralarda yer almaya başlayan çevre sorunları için birçok çalışma ve konferanslar yapılmaya başlanmıştır.

Bu konferansların başında gelen 5 Haziran 1972 Stockholm Konferansı'dır. 17.yy'dan sonra giderek artan çevre sorunları 1972 yılında bu konferansın temelini oluşturmuş ve BM tarafından Dünya gündemine taşınmıştır. Dünya liderlerinin katıldığı bu konferans sonucunda “İnsan ve Çevresi” adlı bir bildiri yayınlanmış bununla birlikte yol gösterici olarak “İnsan ve

Çevresi için Harekât Planı” adında 109 maddeden oluşan bir bildirge açıklanmıştır.

Çevresel sorunlarının en önemli sebeplerinden birisi insanın doğada bulunan kıt kaynakları sorumsuzca kullanmasıdır. Bu kullanım bazen bilinçli, bazen bilinçsiz bir şekilde olabilmektedir. Kapitalist dönemlerde “en az maliyetle en çok kar” felsefesi ve devamında büyüme ağırlıklı iktisat anlayışı doğanın acımasızca katledilmesine neden olmuştur (Megm, 1998: Tuğlu, 2010)

Çevre kirliliği, canlıların yaşamsal faaliyetleri süresince yaptıkları ve yapacakları her türlü faaliyetleri sonucu, havada, suda ve toprakta meydana gelen olumsuz değişimlerle doğanın dengesinin bozulması ve aynı faaliyetler neticesinde ortaya çıkan koku, gürültü ve atıkların yaşanılan çevrede ortaya çıkardığı toplumun rahatsız olduğu sonuçlar olarak ifade edilmektedir.” (2872 nolu Çevre Kanunu’nun 2.Maddesi)

Çevresel sorunları inceleyecek olursak hava kirliliği, su kirliliği, toprak kirliliği ve diğer çevresel kirlilikler olarak sınıflandırmamız mümkün olacaktır.

Hava Kirliliği

Hava kirliliği, çevresel sorunların önemli bir alt başlığıdır. Atmosferde bulunması gereken miktarın üzerinde salınan gazların, parçacıkların doğal dengenin üzerine çıkması sonucu ozon tabakasını kirleterek tüm canlıların yaşamsal faaliyetlerini olumsuz olarak etkilemesi olarak tanımlanabilir.

Doğanın dengesine zarar verecek kalitesiz yağ kullanımı çevreye zararlı kozmetik ürünlerin kullanımı, sanayi tesislerinin yanlış yerlere inşa edilmeleri gibi birçok faktör hava kirliliğini artırmaktadır. Artan hava kirliliği yeryüzündeki canlılara ve eşyalara ciddi zararlar vermektedir.

Artan rekabet piyasasında sanayi kuruluşları faaliyetlerini sürdürürken gerekli çevre koruma tedbirlerini almamaları sonucu hava kirliliği insan sağlığı ve canlıların yaşamsal faaliyetlerini sürdürme konusunda zorluklar çıkarmaktadır. Yoğun sanayi bölgelerinin şehir merkezlerine yakın olması ve sanayi kuruluşlarının maliyetten kaçarak gerekli gaz salınımı kurallarına uymamaları, koruyucu tedbirler almaması sonucu yaşanan yoğun hava kirliliği insanlarda nefes darlığı, astım, alerji, KOAH ve kanser gibi hastalıklara neden olabilmektedir. Tüm bunların yanı sıra zararlı gazların oluşturduğu asit yağmurları ise evlerin arabaların zarar görmelerine bundan daha da önemli olan toprak mineral oranlarının düşmesine sebep olmaktadır. Mineral oranı düşen toprakta verimlilik azalmakta ve bunun sonucunda üretim olumsuz etkilenmektedir. Toprak ile temas eden akarsular, dereler ve göllerde yaşanan asit yağmurlarından paylarına düşen zararı görmektedir. Asit yağmurları bu sularda asit oranını ve

metal oranını artırarak suda yaşayan canlıların yaşamlarını olumsuz etkileyerek onların türlerini tehlikeye sokmaktadır.

Toprak Kirliliği

Toprak, belli bir zaman içinde iklimin, canlıların ve doğada var olan diğer canlı ve cansız varlıkların etkisi ile ana materyalinin parçalanması ve ayrışması sonucunda oluşan, içerisinde belli bir miktarda su ve hava içeren, canlıların barındığı bir madde olarak tanımlanmaktadır (Güler vd.1997).

Toprak kirliliği; doğal bir madde halinde bulunan toprağın insan müdahalesi sonucunda toprak yapısında fiziksel, kimyasal, biyolojik ve jeolojik tabakalarında oluşan değişim olarak ifade edilebilmektedir (Kırlioğlu, & Can 1998).

Toprak kirliliğini artıran etkilere bakacak olursak, yanlış yapılan zirai ilaçlama, haşerelerden korunma konusunda kullanılan toprak verimliliğini ve yapısını etkileyen ilaçlar, üretim safhaları sonunda ortaya çıkan atıkların toprağa karışması vb örneklerle çoğaltmak mümkündür. Toprak kirliliğini artırıcı etkenler genellikle insan eliyle doğaya verilen zararlardır.

Su Kirliliği

Canlıların yaşamsal faaliyetleri için temel ihtiyaçların ilk basamağında su yer almaktadır. Dünyadaki su kaynaklarının yalnızca %2,5 i tatlı sudan oluşurken geriye kalan %97,5' u tuzlu sudan oluşmaktadır. Bu orana baktığımızda yeraltı kaynak sularını göz ardı edecek olursak kullanılabilecek suyun önemi açıkça görülmektedir (Tutar vd. 2012).

Su kirliliği; suyun saf halini bozacak nitelikte ve miktarda suya karışan zararlı maddelerin yol açtığı bir çevresel kirlilik olayıdır.

Su içerisine karışan sağlığı olumsuz etkileyen unsurlar yalnızca insanların sağlığı için değil, diğer canlı ve ekolojik varlıklarında zarar görmesine sebebiyet verir. Suda yaşayan canlı türlerinin azalarak yok olmasına, doğanın doğal dengenin bozulmasına, toprakta yetişecek bitkilerin yapısına vb. sonuçlara sebebiyet vererek birçok canlı türüne zarar verir.

Su kirliliğine neden olacak faktörlere bakacak olursak bu faktörleri şu şekilde sıralayabiliriz.

Fabrika atıkları, kanalizasyon atıkları, su yatağına sınır olan toprak ve arazilerde yapılan yanlış zirai ilaçlama teknikleri, radyasyon etkisi, geri dönüştürülemeyen ve doğada çözilemeyen atıklar, endüstriyel ağır kimyasal ve metaller vs. olarak sıralanabilir.

Çevresel Sorunlara Neden Olan Faktörler

Yukarıdaki başlıklarda çevresel sorunların doğanın doğal düzenine etkileri hakkında kısa bilgiler verilmiştir. Ama bu çevresel sorunların nelerden kaynaklandığı sorunların temel kaynaklarının nelerden oluştuğu hakkında bilgi verilmesi gerekmektedir. İnsanların doğaya karşı verdikleri tahribat sonucu çevresel sorunlar ortaya çıkmaktadır.

Bu bölümde çevresel sorunları ortaya çıkaran faktörler; sanayileşme, hızlı nüfus artışı ve çarpık kentleşme olmak üzere üç başlık altında incelenmektedir.

Olağan karşılanacak düzeyde çevre sorunları hep olmuştur, gelecekte de olması kaçınılmazdır. Bu durumu sınırların üstüne çıkaran yani sorun haline getiren ana unsur insan ve toplumdur. Bu nedenle çevre sorunlarını insana ve topluma mal etmeyen hiçbir çözüm tam ve doğru değildir. Çevre kirliliğinin nedenlerini üç ana başlıkta inceleyebiliriz. Bunlar; sanayileşme, nüfus artışı, kentleşmedir (Tema 1999).

Sanayileşme.

Tabiat ve hayat arasındaki doğal denge sanayi devrimine kadar tahribata uğramadan devam etmiştir. İnsanlar kendi el emekleri ve iş gücüyle ihtiyaçlarını karşılıyorlardı bu durum Sanayi devrimine kadar devam etti, sanayi devrimiyle birlikte başlayan bu süreçte insanlar yoğun el emeğinden vazgeçerek aletler ve makinelerle gerçekleştirmeye başladılar. Emek yoğun işletme tarzından sermaye yoğun işletme tarzına geçiş yapılmış ve böylece kısa sürede fazla ürün üretilmeye başlanmış, zamandan kazanırken insana bağımlı olmaktan da kurtuldular.

Sanayi devrimi ile gelişip büyüyen sanayi sektörü ekolojik sorunlara sebep olmaktadır. Sanayi sektörü ekonomiyi canlandırma yönünden olumlu olsa da kullanılan hammadde ve enerji kaynaklarının ortaya çıkardığı kirlilik suyu, toprağı ve havayı olumsuz yönde etkilemektedir.

Sanayi Devriminin gerçekleşmesiyle birlikte kentlerde yaşayanların yeni iş gücü ihtiyaçları ortaya çıkmış ve kentlerde nüfus artışları gerçekleşmiştir. Makineleşmeyle başlayan Sanayi Devrimi yerini hızla artan nüfus sorununa bırakmıştır. Yani sanayileşme ve çarpık kentleşme iç içe geçmiş çevresel sorunlardır.

Hızlı nüfus artışı.

Nüfus artış hızları ülkelerin gelişmişlik düzeylerine göre değişkenlik gösteren bir durumdur. Gelişmiş ülkelerdeki nüfusun artma oranı diğer ülkelere kıyasla daha azdır. Nüfus artışıyla birlikte zorunlu ihtiyaçların karşılanması için çevrede bulunan hammadde ve enerji kaynaklarına daha fazla ihtiyaç duyulur. Bu ihtiyaçların karşılanması için haddinden fazla

kullanılan kıt kaynaklar doğanın doğal dengesini bozmaya sebep olur(Seyitoğulları, 2016).

Hızlı artan nüfus ile sorunlar baş göstermeye başlar ve beraberinde kaynaklarda azalmalar ve çevre kirliliği de artış göstermeye başlar. Nüfusun artması, sanayinin gelişmesi ile su kirliliği, toprak kirliliği ve gürültü kirlilikleri ortaya çıkmaya başlamıştır. Bu kirlilikler her zaman vardır ama çevresel sorunlarla birlikte giderek artmış ve önüne geçilemediği, önleyici tedbirler alınmadığı için tüm ülkelerin ortak gündemi haline gelmiştir.

Çarpık kentleşme.

Sanayi Devrimi insanlara yeni iş kapıları açmaya başlarken beraberinde köylerden, kasabalardan kentlere göç etmeye mecbur bırakıyordu. Bu göçler başlangıçta sorun yaratmıyor gibi gözükse de iş bulma umudu ve yeni bir hayata açılma arzusuyla küçük yerlerde yaşayan insanların yoğun bir şekilde kentlere gelmesi ve kentlerde bulunan evlerin yetersizliği ya da kira fiyatları karşılayabilecekleri miktarda olmayan aileler ve bireyler gecekondulaşmaya başlamışlardır (Sönmez, F. & Bayri, 2006).

Yasal olmayan ve plansız bir şekilde gerçekleştirilen bu yerleşim düzeni ilerleyen vakitlerde kaynaklara zarar vermeye başlarken yeşil alanların tahribiyle devam etmiştir. Herhangi bir estetik kaygı güdülmeden yapılan bu yerleşimler şehrin mevcut tarihi dokusunun bozulmasına ve doğal kaynakların bilinçsizce tahribine yol açmasına sebebiyet vermektedir.

Çevresel Sorunlarla İlgili Ekonomik Yaklaşımlar

İnsanlık 1970 yıllarına kadar doğayı tüketmeyen bir olgu olarak kabul edilmiştir. Zira üretim faktörleri içerisinde (emek, sermaye, girişim, doğa) doğa diğer faktörlere oranla çoğaltılması ve yenilenmesi nispeten olanaksızdır. 1972 yılında Stockholm’ de gerçekleştirilen konferanstan sonra belirli aralıklarla tekrarlanan konferanslar neticesinde 20-22 Haziran 2012 tarihinde Rio de Janeiro’da 2012 Rio+20 Zirvesi Sürdürülebilir Kalkınma Konferansı gerçekleşmiştir. Bu konferans neticesinde ilk konferans tarihinden itibaren doğayı koruma ve tüketim konusunda olumlu bir yol kat edilmediğini ve Dünya’yı doğanın kendini yenileyebilme hızından 1,5 kat daha hızlı tükettiğimiz ortaya çıkmıştır (Tema, 2013).

Çevre sorunlarına neden olan faktörlerin önüne geçmek için sorunlar kontrol altına alınarak üretime devam edilmelidir. Bu ortamda dengeyi sağlayabilmek için bazı ekonomik yaklaşımlar geliştirilmiştir. Söz konusu yöntemler aşağıdaki başlıklar altında açıklanmaya çalışılacaktır. Bu yöntemlerin en önemlileri üzerinde kısaca durulacaktır.

Çevresel Sorunların Önlenmesinde Kullanılan Yaklaşımlar

Bu başlık altında sürdürülebilir kalkınma, ekonomik kalkınma, fayda-maliyet analizi ve çevresel etki değerlendirmesi gibi başlıklar ele alınacaktır.

Sürdürülebilir kalkınma.

Bu kavram özellikle 1970’li yıllardan itibaren insanların çevreye verdikleri zarar ve tahribatların neticesinde kullanılmaya başlanmıştır. Klasik iktisatçılar 70’li yıllara kadar kaynakların sınırsız olduğu kuramını savunmuşlardır. Bu varsayımla yola çıkan ülkeler ekonomik büyüme hedefi üzerinde yoğunlaşmışlardır (Batı,2013).

1980’li yıllara gelindiğinde sürdürülebilir kalkınma kavramı ilk olarak, Dünya Doğayı Koruma Birliği (ICUN) tarafından ilk defa 1982 yılında kabul edilen Dünya Doğa Şartı Raporunda yer almıştır (WCED, 1987).

Sürdürülebilir Kalkınma kavramı; farklı bilimler tarafından ele alınmış ve günümüze kadar birçok farklı şekillerde tanımlanmıştır. En çok kabul gören tanımlama ise 1987 yılında yayınlanan Brundtland “Ortak Geleceğimiz” raporunda “gelecek kuşakların kendi ihtiyaçlarını, gereksinimlerini karşılayabilme yeteneği ve olanaklarını ellerinden almadan, şimdiki neslin ihtiyaçlarını karşılayabilmesi” şeklinde ifade edilmiştir (Kışlalıoğlu, & Berkes 2001).

Sürdürülebilir kalkınma kapsamında 1992 yılında Rio’da gerçekleşen “Çevre ve Kalkınma” konferansında çevresel değerleri korumayı aksi takdirde kıt kaynakların azalması veya tükenmesi durumunda kalkınmanın durma noktasına gelebileceği vurgulanmıştır (Erkal vd. 2011). Bu bağlamda sürdürülebilir kalkınmanın hedef amaçlarını şu şekilde sıralayabiliriz (Tıraş, 2012).

- Büyümeyi etkili hale getirmek,
- Büyümeye etki eden faktörlerin kalitesini değiştirmek,
- İnsanların temel ihtiyaçlarını karşılamak,
- Sürdürülebilir nüfus istikrarını garanti altına almak,
- Kıt kaynakları korumak,
- Teknolojiyi çevreye duyarlı kriterlere uygun yönetmek,
- Karar aşamasında ekonomi ve çevreyi koordineli yürütmek,

Ekonomik kalkınma.

BM öncülüğünde 1972 yılında Stockholm’de yapılan Çevre ve İnsan konferansında, makro ekonomi de ortaya çıkan çevresel, sosyal, kültürel ve ekonomik sorunların sebeplerini ve bu sebeplerin ortaya çıkmasına sebep olan faktörleri bu faktörlerin yok edilebilmesi

kaldırılması ya da en aza indirgenmesi amacıyla çevre konularında yetkili birim olan Birleşmiş Milletler Çevre Programının (UNEP) kurulmasına karar verilmiştir.

Çevre Programı kapsamında doğal denge ve ekolojik kalkınma konuları üzerinde yoğunlaşmış “Ekonomik Kalkınma” politikaları çerçevesinde doğanın doğal dengesi, gelecek nesiller için kaynakların korunması konuları üzerinde yoğunlaşmıştır (Çemrek, & Bayraç, 2013).

Ekonomik Kalkınma doğada bulunan kıt kaynakların verimli ve daha etkin bir şekilde kullanılmasına, yapılacak teknolojik iyileştirmeler ve değişimlerde ekonomik, sosyal ve kültürel yapının zarar görmesini engellemesi gerektiğini belirtmektedir (Kırloğlu & Can, 1998).

Bir başka ifade ile ekonomik kalkınma insanların istek ve ihtiyaçlarının karşılanması için üretilen mal ve hizmetlerin üretim aşamalarında kıt kaynakların sonsuz yaşam döngüsü boyunca gelecek nesillerin ihtiyaçlarını karşılayabilmesi için verimli ve daha etkin kullanılmasına gereken özenin gösterilmesidir (Kıyık, 2012).

Ekonomik Kalkınma modelinin ortaya çıkmasında etkili olan az gelişmiş ya da gelişmekte olan ülkelerin karşılaştıkları kalkınma ve çevre sorunlarını çözmekte yaşadıkları sorunlardır. Bu politikanın temel amacı insan ihtiyaçlarını karşılarken sosyal, kültürel ve ekonomik faktörlerin dengeli olması düşüncesi yatmaktadır (Kayaer, 2013).

Bu modelin temelinde üç temel olgu bulunmaktadır. Bunlar;

- Nesillerin temel ihtiyaç ve varoluşlarının güvence altına alınması.
- Gelir dağılımında eşitlik ve adaletin sağlanması.
- İnsanların istek ve ihtiyaçları karşılanırken üretim ve tüketim faktörleri arasındaki dengenin sağlanması (Kayaer, 2013).

Kısaca belirtmek gerekirse Ekonomik Kalkınma modeli temelinde insan istek ve ihtiyaçları karşılanırken doğadaki kıt kaynakların doğru ve dengeli bir şekilde kullanılması ve gelecek nesillere miras bırakılması olgusu yatmaktadır (Kayaer, 2013).

Fayda maliyet analizi yöntemi.

Fayda maliyet analizi birinci dünya ülkeleri tarafından alınacak yatırım kararları ile çevreyi koruma kararlarının uyum içerisinde yürütülmesi amacıyla kullanılan bir yöntem olmakla birlikte ekonomi politikaları sonucunda oluşan olguları toplum açısından değerlendirmeyi benimsemiştir (Gölpek, 2013).

Fayda maliyet analizi diğer yöntemlere göre daha kapsamlı olmakla birlikte kamu

sektöründe ekonomik, sosyal politikalar çerçevesinde alınacak kararlar sürecinde kullanılan yöntemdir (Robinson, 1993).

İşletmelerin alacakları yatırım kararları öncesinde yapılacak yatırımın ekonomik ömrü süresince yaratacağı faydaları ve yapılacak yatırımın ekonomik ömrü süresince yaratacağı faydaları ve yapılacak yatırımlar için katlanılacak maliyetleri belirlemeye yarayan yöntemdir. Bu yöntemin doğru çalışması için fayda maliyet oranının bilinmesi gerekir (Hiçyorulmaz, 2015).

Yatırım kararları alınırken fayda maliyet oranı büyükten küçüğe doğru sıralanır ve en yüksek olan oranlı projeler değerlendirilmektedir. Fayda maliyet oranı yatırımın amortisman ömrü süresince yaratacağı nakit girdilerinin belirli bir indirim (iskonto) oranı üzerinden bugünkü değerinin (iskonto edilmiş değerinin), yatırımın ortaya çıkardığı nakit çıkışlarının bugünkü değere bölünmesi suretiyle elde edilir (Haftacı, 2013).

Yatırım projeleri değerlendirilirken çevre üzerindeki olumlu ve olumsuz etkilerinin yarattığı maliyet ya da getiriler hesaplanarak en doğru yatırım kararı alınmaya çalışılır. Yatırım projeleri değerlendirilirken fayda maliyet analizinde yatırım ve çevreye sağlayacağı fayda ve maliyet kendi içlerinde ayrıca değerlendirilebilir. Böylece analiz neticesinde yatırımdan etkilenecek çevresel etkilerin fayda ve maliyet oranı ortaya çıkacaktır (Kırlioğlu & Can, 1998).

Fayda maliyet analizi kısıtlarını üç madde halinde sıralayabiliriz. Bunlar; (Çetin,2011)

- Kamu sektörü yatırımlarında kullanılan fayda maliyet tekniği politik ve sosyal görüşlere açık bir analiz yöntemidir.
- Üçüncü dünya ülkelerinde fayda maliyet analizi uygulamaları kısıtlıdır.
- Fayda maliyet analizi sosyal harcamalardan daha çok kamusal yatırımlarda kullanılır

Çevresel etki değerlemeleri.

Yapılacak yatırımların çevresel, sosyal ve ekonomik tesirlerini sistemli bir şekilde incelenmesi ve önleme prensibine dayalı ÇED yapılacak projelerin doğaya olumlu ya da olumsuz etkilerinin ortaya konulması, olumsuz sonuçların önlenmesi ya da olumsuz etkilerin en aza indirgenmesi için alınacak kararların projede kullanılacak arazi, yer ve kullanılacak teknolojik alet, teçhizatların belirlenmesi yapılacak projenin denetlenip takip edilmesinde kullanılacak yöntem olarak tanımlanmaktadır (Güler, & Çobanoğlu, 1994).

Temel amacı tedbir almak olan ÇED 1970’li yıllarda Avrupa’da ortaya çıkmış yatırım kararları aşamasında önem kazanan bir yöntemdir (Gökçe, & Barış, 2015).

ÇED analiz yönteminde amaç çevreye verilebilecek zararların önlenip ya da en aza indirilmesidir. Bu çerçevede yapılacak yatırım projelerinde çevreye verilecek zarar ve tahribatların tespiti sürecinde ortaya çıkan maliyetleri kontrol etmeye yardımcı olur.

ÇED raporu oluşturulurken izlenilen aşamalar şöyle sıralanabilir (Hiçyorulmaz,2015)

- Ön araştırma çalışmasının yapılması.
- Ön ÇED raporunun ortaya konulması.
- Çevresel etki edecek unsurların önem seviyelerinin belirlenmesi
- Projenin yapılacağı çevrenin durumunun tespit edilmesi.
- Yapılacak projenin çevrede oluşturacağı etkilerin maddi olarak tespit edilmesi.
- Yapılacak proje sonucu ortaya çıkacak çevresel problemlerin önlenmesi için gerekli tedbirlerin belirlenmesi.
- Yapılacak projede alternatif seçeneklerin etkileri göz önüne alınarak gereken tedbirlerin alınması.
- ÇED raporunun hazırlanması ve yetkili birim tarafından incelenmesi.
- Yapılan projenin hayata geçmesi ile birlikte denetim ve izleme aşamalarının gerçekleşmesi.

ÇED analizinin yasal bir statü kazanması ilk defa 1969 yılında ABD’de yürürlüğe konulan NEPA (Ulusal Çevre ve Koruma Kanunu) ile olmuştur. Türkiye’ de ise 7 Şubat 1993 tarihinde ortaya çıkmıştır.

Çevre Muhasebesinin Tarihsel Gelişimi

Çevre muhasebesinin Dünya’daki tarihsel gelişimi.

Sosyal, ekonomik ve teknolojik unsurların gelişimi neticesinde yaşanan çevreyle alakalı çözümlerler, birçok çevresel model ve tekniklerin oluşturulmasına, geliştirilmesine ve sosyal sorumluluklarla birlikte, muhasebenin çevreyi konu alan bütün konularda bulunmasına neden olmakta ve muhasebe ile çevre arasındaki bu ilişki sonucunda çevre muhasebesi ortaya çıkmaktadır. (Lazol vd. 2008 Akt: Memiş, 2009)

Çevre muhasebesi gelişimi dört temel başlık altında incelenebilir.

1970-1980: tanımlayan ve kuralcı modeller

1981-1990: çevresel faaliyetler ile alakalı bilgileri ortaya çıkarma konusunda muhasebenin genel rolü üzerinde tartışılmıştır.

1991-1995: çevre muhasebesi kavramının olgunlaştığı yılları kapsar ve çevresel bilgileri yaymaya çalışılmış, çevresel denetimlerin başladığı bir dönemi kapsar.

1996- günümüz: çevre muhasebesinin genel rolünün belirlendiği ve çevresel performans ölçümlerinin temeli olarak görülmeye başlandığı dönem (Memiş,2009).

Sosyal olarak çevre üzerinde odaklanmalar başlamış ve günümüzde muhasebeden beklenen roller ve çevresel performansın ölçümleri gerçekleşmiştir. Çevresel farkındalık ve çevresel performansların raporlaştırılması için bir dinamik sağlanmıştır (Yakhou, & Darweiler, 2004:65 Akt: Memiş, 2009)

Çevre muhasebesinin Türkiye’deki tarihsel gelişimi.

Çevre muhasebesinin Türkiye’deki gelişim sürecini üç dönemde inceleyebiliriz.

1.Dönem: Cumhuriyetin kuruluşundan 1970’li yıllara kadar geçerli olan dönemdir. Bu dönemde en temel esas uzun savaşlardan çıkmış olan devletin yeniden kendini inşa etmesi ve devletin yönetimine ait birimlerin yeniden gözden geçirilerek revize edilmesi ve yapılandırılması olarak görülür. Bu süreçte direkt olarak çevre kavramı olmadığı gibi çevre bilinci de oluşmamıştır. Ancak yine çevre ile alakalı olabilecek bayındırlık, sağlık, turizm vd. bakanlıklar dolaylı olarak gündemlerinde olmuştur. Cumhuriyetin ilk yıllarında çevreyle ilgili ilk düzenlemeler 1925 yılında Ebniye Kanun’unun çeşitli maddelerine değişiklik getiren 642 sayılı Kanun olmuştur. Daha sonra sırasıyla 1930’da 1580 Sayılı Belediye Kanunu ve Umumi Hıfzıssıhha Kanunu, 1933’te 2290 sayılı Belediye Yapı ve Yollar Kanunu yürürlüğe girmiştir (Ahmet Aksu, 2005).

2. Dönem: Tüm Dünya da olduğu gibi Türkiye’de de 1972 Stockholm Konferansı ile birlikte yeni ve daha ayrıntılı bir çevre anlayışı benimsenmeye başlanmıştır. 1970 ile 1990 yılları arasında kendini iyiden iyiye ortaya çıkaran çevresel yaklaşımlar ve çevreci anlayışlar ile birlikte artık “sürdürülebilir kalkınmadan” bahsedilmeye başlanan bu dönemde başlangıçta Ankara merkezli yaşanan hava kirliliği, su kirliliği ve gürültü kirliliği gibi sorunlar, 1978 DPT modelinden faydalanılarak Çevre Müsteşarlığının kurulmasına sebep olmuştur. 1982 yılında ise çevre ile ilgili hükümler ilk kez Anayasa da yer almıştır. 1983 yılında çıkarılan 2872 sayılı çevre kanunu neticesinde genel hatlar ortaya konmaya başlanmıştır. Yine 1983 yılında kanunların ve çevre çalışmalarının devamı hızla gelmeye başlamış Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanunu, Milli Parklar Kanunu ve Boğaziçi Kanunu çıkartılmıştır.

“1984 yılında Büyükşehir Belediyelerinin Yönetimi Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamenin yenilenerek düzenlenmesi sonucunda kanun yürürlüğe girmiş ve belediyeler çevrede oluşan her türlü atıkların toplanması, çöp istasyonlarının kurulması 1.2.ve 3. sınıf GSM'lere açılış ruhsatı verilmesi, yeşil alanları artırmak ve park, bahçe yapmak gibi yetkiler verilmiştir” (Ahmet Aksu, 2005)

3. Dönem: 1991'den sonrası ve günümüze kadar olan son dönem ise çevre konusunda devletin ve bireylerin daha çok bilinçlendiği bir dönem olmaya başlamıştır. Bu dönemde yasal çevre çalışmalarına gereken önem verilen dönem olmuştur. 1991 tarihli 443 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile Çevre Bakanlığı kurulmuş, KHK' nın 3. maddesi ise "bakanlığın merkez ve taşrada örgütlenmesine" imkân sağlamıştır. Nitekim 1992'de Çevre ve Orman İl Müdürlükleri'nin 31 ilde faaliyete geçmesi, 1993'te Çevre Bakanlığı Taşra Yönetmeliği'nin çıkartılması, 1993'te ÇED Yönetmeliği çıkarılmış, fakat AB uyum sürecinde gerekli tüm koşulları sağlamayan maddeler yenilenerek son halini 17 Temmuz 2008 tarihinde almıştır. (Arif Kara, 2002)

Türk Ceza Kanunu çerçevesinde TCK 344, 181 ve 182. Maddeleri uyarınca alınan kararlara ve çıkarılan kanunlara uyulmaması takdir de gerekli cezai işlemler belirlenmiştir (Ahmet Aksu, 2005).

Çevre Muhasebesi

Çevre muhasebesinin tanımı.

Çevre muhasebesi tanım olarak net bir şekilde ortaya konulmadığından birden fazla tanımı mevcuttur.

Tanımlardan bazıları şunlardır;

Çevre ile alakalı finansal nitelikte bulunan olaylarda muhasebe bilgi sistemlerinden yararlanılarak mali tablolarda gösterilmesi olarak açıklanabilir (Güvenli, 1996 Akt: Alagöz & Yılmaz, 2001).

Çevre muhasebesi; işletmeye dair finansal raporların ve işletme içi ve dışı unsurların dikkatlice tasarlanıp uygulaması olarak açıklanabilir (Gray vd, 1993 Akt: Alagöz & Yılmaz, 2001).

Bir başka ifade ile çevre de bulunan kaynakların kullanımları sonucunda oluşabilecek etkilerin muhasebesidir (Özbirecikli, & Melek, 2002 Akt: Alagöz & Yılmaz, 2002)

Çevresel maliyet, bir ekonomik faaliyetin çevreye olası zararlarının, doğal kaynakların tükenmesinin veya çevre kirliliğinin bir sonucu olarak oluşan maliyetlerdir. Bu maliyetler, faaliyetlerin doğrudan üretim maliyetlerinin ötesinde ortaya çıkar ve çevrenin korunmasına yönelik tedbirlerin uygulanmasını da içerebilir (Harrington, W Heinzerling, L., & Morgenstern, RD, 2010).

Çevresel maliyetlerin bir diğer tanımı ise bir ekonomik faaliyetin, tüketiciler, işletmeler veya toplumun geri kalanı tarafından ödenmesi gereken gizli maliyetleri ifade etmesidir. Bu maliyetler, çevreye olası zararların, kirliliğin veya doğal kaynakların tükenmesinin yarattığı zararların yanı sıra, insan sağlığına ve çevresel kaynakların korunmasına yönelik tedbirlerin maliyetlerini de içerebilir (The True Cost of Fossil Fuels, 2019)

Çevresel maliyetler, ekonomik faaliyetlerin sosyal maliyetlerinin bir parçasıdır ve doğrudan katılımcılarından ziyade toplumun tamamını etkilerler. Bu nedenle, çevresel maliyetler, faaliyetlerin gerçek maliyetlerinin hesaplanması ve sürdürülebilir bir ekonomik büyümenin özendirilmesi için önemlidir.

Çevresel maliyetler, doğal sermayenin korunması, ekosistemlerin istikrarlı ve sağlıklı bir şekilde çalışması için oldukça önemlidir. Çevresel maliyetlerin hesaba katılmaması veya yanlış hesaplanması, doğal kaynakların tükenmesine, ekosistemlerin bozulmasına ve insan sağlığına zararlı etkilerin artmasına neden olabilir.

Bu nedenle, çevresel maliyetlerin belirlenmesi ve hesaplanması, çevre politikalarının belirlenmesi ve ekonomik faaliyetlerin yönetimi açısından önemlidir.

Çevresel maliyetin belirlenmesi ve hesaplanması.

Çevresel maliyetlerin belirlenmesi, bir projenin, ürünün veya faaliyetin çevreye verdiği zararların maddi olarak hesaplanmasıdır. Bu hesaplama, çevresel etkilerin göz ardı edilmesinin ekonomik sonuçlarına karşı bir önlem olarak kullanılır.

Çevresel maliyetlerin belirlenmesi, birçok farklı yöntemle gerçekleştirilebilir. Bu yöntemler arasında maliyet-fayda analizi, yaşam döngüsü analizi, ekolojik risk analizi ve uygun fiyatlandırma stratejileri gibi yöntemler yer alır. Bu yöntemlerin her biri farklı avantajlı ya da dezavantajlı etkilere sahip olabilir ve hangi yöntemin kullanılacağı, analiz edilen konuya ve amaçlara bağlıdır.

Çevresel maliyetlerin belirlenmesi, çevresel etkilerin önemli bir ekonomik boyuta sahip olduğu durumlarda önemlidir. Örneğin, bir endüstriyel tesisin bölgedeki su kaynaklarına zarar vermesi, su kaynaklarının kullanımının ekonomik açıdan zorlaşmasına neden olabilir. Bu gibi durumlarda, çevresel maliyetlerin belirlenmesi, bu maliyetlerin hesaplanması ve projenin veya faaliyetin düzenlenmesi için gerekli önlemlerin alınması gerektiğini ortaya koyar.

Maliyet-fayda analizi, bir projenin veya faaliyetin çevreye verdiği zararları maddi olarak hesaplar ve bu zararların ortaya çıkmamasını sağlamak veya azaltılması için alınması gereken önlemlerin maliyetini belirler. Bu yöntem, çevresel maliyetleri azaltmak için yapılacak

yatırımların ekonomik getirisinin hesaplanmasına yardımcı olur.

Yaşam döngüsü analizi, bir ürün ya da hizmetin üretimi, kullanımı ve bertarafı sürecinde çevreye olan etkilerinin tümünü hesaplar. Bu yöntem, ürünün veya hizmetin tamamen kullanım ömrü boyunca çevreye olan etkilerini göz önünde tutar ve bu etkilerin azaltılması için öneriler sunar.

Ekolojik risk analizi, bir faaliyetin çevreye olan etkilerinin riskli olduğu durumlarda kullanılır. Bu yöntem, çevresel etkilerin olası sonuçlarını hesaplar ve bu sonuçların önlenmesi için alınması gereken önlemleri belirler.

Uygun fiyatlandırma stratejileri, bir projenin veya faaliyetin çevresel maliyetlerinin ürün fiyatına yansıtılması için kullanılır. Bu yöntem, ürünün gerçek maliyetini yansıtmak için çevresel maliyetleri fiyatlandırmaya dahil eder ve tüketicilerin çevre dostu ürünlere yönelmesine teşvik eder.

Çevre maliyet muhasebesi, bir projenin, ürünün veya faaliyetin çevreye verdiği zararların maddi olarak hesaplanmasını sağlar. Bu yöntem, çevresel maliyetlerin projenin veya faaliyetin karlılığına etkisini belirlemek için kullanılır.

Sonuç olarak, çevresel maliyetlerin belirlenmesi ve hesaplanması, çevresel etkilerin ekonomik sonuçlarına karşı bir önlem olarak kullanılır. Bu, çevre koruma ve sürdürülebilirlik konusunda bilinçli kararlar alınmasına yardımcı olur ve çevresel etkilerin göz ardı edilmesinin ekonomik sonuçlarına karşı bir önlem olarak kullanılır.

Aşağıdaki senaryoya göre çevresel maliyet hesaplaması yapabiliriz:

Örneğin, bir kimya fabrikası çevredeki nehrin suyunu kirletiyor. Kirletilen suyun temizlenmesi için belediye tarafından 1 milyon TL harcama yapıldı. Ayrıca, suyu kullanan balıkçılar ve turizm sektörü de çevresel kirlilik nedeniyle gelir kaybına uğradı. Balıkçıların yıllık gelir kaybı 500.000 TL, turizm sektörünün gelir kaybı ise 1 milyon TL oldu.

Bu durumda, çevresel maliyetin hesaplanması için aşağıdaki adımlar izlenebilir:

1. Temizlik işlemi için yapılan 1 milyon TL'lik harcama doğrudan maliyet olarak hesaplanır.
2. Balıkçıların yıllık gelir kaybı 500.000 TL olarak hesaplandığından, bu miktar çevresel maliyet hesabına dahil edilir.
3. Turizm sektörünün gelir kaybı da 1 milyon TL olarak hesaplandığından, bu miktar da çevresel maliyet hesabına dahil edilir.

Böylece, toplam çevresel maliyet, 1 milyon TL (temizlik işlemi maliyeti) + 500.000 TL (balıkçıların gelir kaybı) + 1 milyon TL (turizm sektörünün gelir kaybı) = 2,5 milyon TL olur.

Yukarıdaki örnekte, fabrikanın çevreye verdiği zararların maddi olarak hesaplanması sonucu, toplamda 2,5 milyon TL'lik bir çevresel maliyet ortaya çıkmıştır.

Çevre muhasebesinin amacı.

Çevre muhasebesi, üretmiş olduğu bilgiler ışığında ekonomik unsurlar ile çevre arasındaki etkileşimi açıklamayı amaçlar (Kırlioğlu, & Can,1998 Akt: Alagöz, & Yılmaz, 2001).

Çevre muhasebesinin diğer muhasebeler gibi başlıca amaçları bulunur. Bunlardan bazıları;

1. Kaynak envanterinin belirli zamanlarda ve ne düzeylerde olduğunu ortaya çıkaran ve bunun profilini oluşturan bilançolar hazırlamak (Alagöz, & Yılmaz, 2001).
2. Kaynak stoklarının ne kadar zaman içerisinde ve ne kadar kullanıldığını, stoğa ne kadar kaynağın getirildiğini hesaplamak (Alagöz, & Yılmaz, 2001).

Çevresel maliyetin tanımı.

Çevresel maliyetler hem işletmelerin çevreyi koruması ve doğal dengeyi bozulmaması için izlenmesi gereken adımları atarken katlandıkları maliyetleri kapsarken hem de çevresel amaç ve gereksinimleri neticesinde ortaya çıkan maliyetlerdir.

Azaltma maliyetleri.

İşletmelerin girdileri çıktılarına dönüştürürken neden oldukları çevre kirliliklerini en aza indirmek için katlandıkları maliyetler olarak nitelendirebiliriz. Bu maliyetler işletme yöneticilerinin üzerinde durdukları ve gerekli muhasebe kayıtlarını yaparak gelecek dönemlere ışık tutmak ve “çevre için ne yaptın” sorusuna cevap verebilmesi açısından önemlidirler. Azaltma maliyetleri ürünün yaşam eğrisi boyunca her safha da ortaya çıkan ya da çıkabilecek kirlilikleri önlemek adına yapılmaktadır (Başkale, 2009).

Örnek verecek olursak; çevre Mühendislik hizmetleri, çevre raporları, atık kontrolü, çevre geliştirme, sürüm ölçüm cihazları (Çalış, 2013).

Azaltma maliyeti, bir çevresel problemin çözümü için uygulanacak önlemlerin, uygulama maliyeti olarak tanımlanır. Bu önlemler, genellikle çevre kirliliği, iklim değişikliği veya doğal kaynakların korunması gibi çevresel sorunları çözmek veya azaltmak amacıyla yapılır.

Azaltma maliyetinin hesaplanması, çözümün maliyeti ve getirisi arasındaki dengeyi bulmayı gerektirir. Bu nedenle, azaltma maliyeti hesaplanırken, öncelikle ne kadar çevresel hasarın azaltılması gerektiği belirlenir. Daha sonra, çevreyi korumak veya kirliliği azaltmak için hangi önlemlerin alınabileceği belirlenir. Bu önlemler arasında yenilenebilir enerji kaynaklarına yatırım yapmak, enerji verimliliğini artırmak, atık yönetimini iyileştirmek veya toplu taşıma kullanımını artırmak gibi farklı seçenekler bulunabilir.

Azaltma maliyeti, genellikle iki kategoriye ayrılır: sabit maliyetler ve değişken maliyetler. Sabit maliyetler, uygulama maliyetleri gibi, sabit bir miktardır ve azaltma işleminin başlatılması için gerekli yatırımın maliyetini temsil eder. Değişken maliyetler ise, işlemin işletilmesi veya devam ettirilmesi için gerekli olan maliyetlerdir.

Azaltma maliyetinin yararı, çevre kirliliği ve doğal kaynakların korunmasına yönelik olası bir zararın önlenmesidir. Örneğin, bir santralin filtrelerinin yenilenmesi, hava kalitesinin artırılması ve çevre kirliliğinin azaltılması için alınacak bir önlemdir. Bu, insan sağlığına ve ekonomik etkilere olumlu bir etki yaparak uzun vadede daha az maliyetli olabilir.

Azaltma maliyetinin karı, uygulama maliyeti ile ortaya çıkan fayda arasındaki farktır. Azaltma maliyeti yüksek olan bir önlem alındığında, faydalarının da yüksek olması beklenir. Ancak, çevresel koruma veya kirliliği azaltma önlemlerinin faydaları, sadece çevrenin korunması için değil, aynı doğrultuda sağlık, ekonomi ve toplum üzerinde de etkili olabilir. Bu sebeple, azaltma maliyeti hesaplanırken, fayda analizinin de dikkate alınması önemlidir.

Örneğin, elma üreticisi bir çiftçi, üretiminde yüksek miktarda pestisit kullanıyor ve bu da yeraltı su kaynaklarının kirlenmesine neden oluyor. Bu çiftçi, pestisit kullanımını azaltmak için alternatif bir yöntem olan entegre böcek mücadelesi yöntemini uygulamaya karar verir. Entegre böcek mücadelesi yöntemi, pestisit kullanımını azaltarak, doğal düşmanlar ve bitki örtüsü kullanımı gibi diğer önlemleri de içeren bir yöntemdir.

Bu çiftçi, entegre böcek mücadelesi yöntemi için gereken yatırım maliyetini hesaplar. Örneğin, bu yöntem için özel bir eğitim alması, yeni bir sulama sistemine yatırım yapması ve daha fazla işgücü kullanması gerekebilir. Bu sabit maliyetler, azaltma maliyetinin bir parçasıdır. Daha sonra, çiftçi, entegre böcek mücadelesi yönteminin kullanılmasıyla, pestisit kullanımını azaltarak, yeraltı su kaynaklarının kirliliğini azaltacağını ve böcek zararını azaltacağını öngörmektedir. Bu öngörülen faydalar, azaltma maliyetinin olumlu getirileri arasındadır. Böylece, çiftçi azaltma maliyetini hesaplayarak, pestisit kullanımını azaltmak için entegre böcek mücadelesi yöntemini uygulamaya karar verir. Bu sayede, çiftçi hem çevreye hem de insan sağlığına katkıda bulunurken, uzun vadede ekonomik açıdan da fayda sağlayacaktır.

Kullanma maliyetleri.

Kullanma maliyetleri, işletmelerin ürün ya da hizmet üretirken kullandıkları çevresel kaynaklar karşılığında işletmenin karşılamak zorunda kaldığı maliyetlerdir. Bu maliyetler kullanılan çevresel kaynakların aşınması, yıpranması, doğal yapısının bozulması gibi karşımıza çıkmaktadır. İşletmelerin çevresel kaynaklardan yararlanmaları için yasal sınırlarlar belirlenmiş ve bu yararlanma sınırları içerisinde kaldığında herhangi bir bedel ödemeyi gerektirmemektedir (Ergin, & Okutmuş, 2007).

Kullanma maliyetine verilebilecek örneklerle bakacak olursak; gürültü maliyeti, toprak maliyeti, görüntü maliyeti, hava maliyeti ve su maliyeti olarak sıralanabilir.

Kullanma maliyetleri “ ne kadar doğal kaynak tükettin” sorusuna cevap aramaktadır. Bu sorunun cevaplanabilmesi için tüketilen çevresel kaynakların fiyatının bilinmesi gerekmektedir (Başkale, 2009:50). Bu kaynakların fiyatının belirlenmesi için kullanılan bazı yöntemler vardır. Bunlardan bazıları şunlardır (Kırlioğlu, & Can, 1998).

Piyasa Değerlendirilmesi Yaklaşımı

Gerçeğe Uygun Değerlendirme Yaklaşımı

Bakım Maliyeti Değerlemesi Yaklaşımı

Koşullu Değerlendirme Yaklaşımı

Korunma Harcamaları Yaklaşımı

Kullanma maliyetleri, bir ürünün veya hizmetin kullanımı sırasında ortaya çıkan maliyetlerdir. Bu maliyetler, bir ürün veya hizmetin satın alım maliyetine ek olarak, kullanımı sırasında oluşan işletme, bakım, onarım, yakıt, enerji, depolama, taşıma ve diğer ilgili maliyetleri içerebilir. Kullanma maliyetleri, bir ürünün veya hizmetin gerçek maliyetini belirlemek için önemlidir.

Kullanma maliyetlerini hesaplamak için, öncelikle ürünün veya hizmetin yaşam döngüsünün tamamını göz önünde bulundurmanız gerekir. Bu süreçte, ürün veya hizmetin kullanım süresi, bakım ve onarım maliyetleri, enerji ve yakıt tüketimi, depolama maliyetleri, taşıma maliyetleri ve diğer ilgili maliyetler dikkate alınır.

Örneğin, bir araba kullanım maliyeti hesaplamak isterseniz, aşağıdaki maliyetleri göz önünde bulundurabilirsiniz:

1.Satın alma maliyeti: Arabanın fiyatı ve vergiler dahil olmak üzere satın alma maliyeti.

2. Yakıt tüketimi maliyeti: Arabanın yakıt tüketimi ve yakıt fiyatları.
3. Bakım ve onarım maliyetleri: Arabanın periyodik bakımı ve onarım maliyetleri.
4. Sigorta maliyetleri: Arabanın sigorta primleri.
5. Depolama maliyetleri: Arabanın garaj veya depolama ücretleri.
6. Vergi maliyetleri: Arabanın vergi ve diğer harçları.
7. Yeniden satış değeri: Arabanın kullanım süresi sonunda yeniden satış değeri.

Bu maliyetlerin tümü toplanarak, arabanın toplam kullanma maliyeti hesaplanabilir. Bu hesaplama, farklı araba markaları veya modelleri arasında karşılaştırma yapmak için de kullanılabilir.

Kullanma maliyetlerinin hesaplanması, bir ürün veya hizmetin maliyetlerinin tamamını göstererek, bireysel veya işletme kararları için önemli bir faktördür.

Örneğin, iki farklı elbise yıkama makinesi karşılaştırılırsa, her bir makinelerin kullanım maliyetleri hesaplanarak karşılaştırılabilir. Böylece, daha düşük elektrik tüketimi, su tüketimi veya daha uzun ömürlü bir makine tercih edilebilir ve daha düşük toplam kullanım maliyeti ile sonuçlanabilir.

Aşağıdaki matematiksel örnek kullanım maliyetlerinin hesaplanmasını göstermektedir:

Örneğin, bir bisiklet satın alırsınız ve kullanım maliyetlerini hesaplamak istersiniz. Aşağıdaki maliyetler ortaya çıkar:

- Satın alma maliyeti: 300 TL
- Yıllık bakım maliyeti: 100 TL
- Depolama ücreti: 50 TL/yıl
- Bisiklet kullanımı için gerekli diğer aksesuarlar için yıllık maliyet: 50 TL
- Bisiklet kullanımı için gerekli enerji: 20 TL/yıl
- Bisiklet kullanımı için gerekli ekipman: 30 TL/yıl

Bu maliyetlerin toplamı, yıllık toplam kullanım maliyetini hesaplar:

$$300 + 100 + 50 + 50 + 20 + 30 = 550 \text{ TL/yıl}$$

Bu hesaplama, bisiklet kullanım maliyetinin yıllık olarak ne kadar olduğunu gösterir ve bisikletin daha düşük kullanım maliyeti sağlayacak şekilde bakımının yapılması veya daha ekonomik aksesuarların kullanılması gibi kararların alınmasına yardımcı olabilir.

Zarar maliyetleri.

İşletmelerin faaliyetleri sonucu, neden oldukları çevresel kirlenmenin karşılığında katlanmak zorunda oldukları maliyetlere zarar maliyetleri adı verilmektedir (Beller vd. 2012:100). Havaya, suya, toprağa, canlıların yaşam alanlarına ve soylarına kısacası doğanın doğal akışında oluşturulan her türlü tahribat sonucunda ortaya çıkan zararların maddi karşılığı olarak da tanımlanabilir (Özbirecikli, & Melek, 2002).

Genellikle çevreye karşı duyarlı olmayan işletmelerin gerekli kanun ve yasalara aykırı şekilde hareket etmeleri durumunda atıklarını sağlıksız ve uygun olmayan koşullarda yok etmeleri sonucunda zarar maliyetleri ortaya çıkmaktadır. Aksi durum düşüldüğünde çevresel tüm önlemleri alıp gerekli koşullarda atıklarını yok eden ve tüm prosedürlere uygun davranan işletmeler de zarar maliyetlerinden tam anlamıyla muaf sayılmamaktadırlar; çünkü alınan tedbirler tam anlamıyla doğayı koruyamaz. Örnek verecek olursak bir maden işletmesinde kullanılan hava filtreleri tozun büyük bir kısmını hapsedse de yüzde yüz bir verim sağlayamaz. Dolayısıyla kanunlara ve yasal çerçeveye uygun hareket eden işletmelerde doğaya ellerinde olmayan sebeplerden ötürü zarar verebilmekte ve bu zarar maliyetlerine maruz kalmaktadırlar (Pekin, 2006)

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

Çevre Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi

Çevresel Maliyetlerin Muhasebeleştirilmesi

Çevresel maliyetlerin muhasebeleştirilmesi, muhasebenin “önemlilik kavramı” gereğince işletmenin diğer faaliyetlerinden doğan muhasebe kayıtlarından ayrı tutularak muhasebeleştirilmesi gerekmektedir. Çevresel kayıtların diğer kayıtlar içerisinde dağınık ve karışık bir şekilde kaydedilmesi önemlilik kavramına aykırı düşmektedir. Çevresel faaliyetlerin ayrı kayıt altına alınması işletmenin çevresel faaliyetlerini izleyebilme, çevresel maliyetlerin kontrolünü sağlayabilme, ilgili yöneticilere doğru karar alma fırsatı sunabilmektedir.

Çevresel maliyetler Tek Düzen Hesap planına göre “7 Maliyet Hesapları” hesap grubunda gösterilmektedir. Fakat çevresel maliyetlerin muhasebeleştirilmesi aşamasında, bilindiği üzere TDH planında çevresel maliyetler için herhangi bir hesap grubu bulunmadığından gerekli kısıtlar kullanılarak dönem gideri olarak veya aktif bir hesaba kaydedilmesi kararı verildikten sonra ilgili hesaplar altında yardımcı hesaplar açılarak kaydedilmesi mevzuata uygun en iyi çözüm yolu olmaktadır (Kılıç, 2008).

Çevre maliyetleriyle ilgili tekdüzen hesap sisteminde;

Çevre ile ilgili yatırımların takip edilip izlenmesi ve muhasebeleştirilmesi

Çevresel ürün üretimi neticesinde oluşan üretim maliyetlerinin takip edilip, muhasebeleştirilmesi

Üretim faaliyetleri neticesinde ortaya çıkan atık maliyetlerinin muhasebeleştirilmesi

Çevresel faaliyetler sonucunda ortaya çıkan dönem maliyetlerinin takip edilip, muhasebeleştirilmesi

Çevresel faaliyet süreçlerinde kullanılan araçların, tesislerin, makinelerin amortismanlarının takip edilip ve muhasebe sistemlerine aktarılması mümkündür (Okutmuş, 2005).

Çevresel maliyet kavramı işletmelerin faaliyet türlerine göre değişiklik gösteren hesap kalemlerini içerir. Örnek verecek olursak; ticaret işletmelerinde ürün üretimi olmasa dahi çevresel maliyetler oluşacaktır. Bu sebepten dolayı üretim işletmeleri, ticaret işletmeleri ve hizmet üretim işletmelerinin çevresel maliyet kayıtları bazı noktalarda birbirlerinden farklılık gösterir. Konaklama işletmeleri, hizmet üretim işletmeleri olduğu için, çevresel maliyetlerin

muhasabeleştirilmesinde hizmet üretim işletmeleri konu olarak ele alınmıştır (Kılıç, 2008).

Konaklama İşletmelerinde Çevresel Maliyetlerin Muhasebeleştirilmesi

Ürün üretmeyen, bunun yerine üretim faktörlerinden yararlanarak insanların gereksinimlerini karşılayan işletmelere hizmet işletmeleri diyebiliriz. Örneğin bir mobilyayı üretilip satan işletmeye üretim işletmesi, o mobilyayı servis eden ve kurulumu sağlayan işletmelere hizmet işletmesi adı verilmektedir. Konaklama işletmelerinde de durum benzerdir.

Konaklama işletmelerinde çevresel maliyetlerin muhasebesini yapabilmek için konaklama işletmelerinin özelliklerini bilmek gerekir (Kaymaz, 2009).

İşletmeye ait sabit giderlerin yüksekliği

Müşteri istek ve ihtiyaçları kapsamının geniş olması ve bu istek ve ihtiyaçların önceden belirlenmesinin zorluğu

İşletme kapasitesi ve verimliliğinin sabit olması

Emeğe dayalı bir sistem olması

Hizmet sunması

Hizmetin stoklanamaması

İşletmenin altyapı tesislerini gerektirmesi olarak sıralanabilir.

Konaklama İşletmelerinde Muhasebenin Önemi

Her alanda olduğu gibi konaklama işletmelerinde görevli olan işletme yöneticilerinin muhasebe alanında yeterli bilgi ve deneyime sahip olması, etkin bir yönetimin temelini oluşturmaktadır. Konaklama işletmeleri muhasebesi uzmanlık gerektiren bir alandır. Konaklama işletmelerini diğer işletmelerden ayıran temel muhasebesel ayrımları aşağıda ki gibi sıralayabiliriz (Kılıç, 2008).

Konaklama işletmelerinin bilanço aktiflerinin %90'ını duran varlıklar kapsamaktadır. Bu durum işletmenin duran varlıklarının amortisman giderlerinin yüksek olmasına neden olur (Kılıç, 2008).

Konaklama işletmelerinde alacaklar düşük düzeyde tutulur. Muhatap olunan müşterilerinin sayısının çokluğundan dolayı, müşterilerle yakınlık oluşmaz. Dolayısıyla alacaklar hemen tahsil edilir. Bilançolarında alacaklar %2'yi geçmez (Kılıç, 2008).

Diğer işletmelerde ürünlerin stoklanması ve gerektiğinde piyasaya sürülmesi söz konusu iken, konaklama işletmelerinde sunulan hizmetlerde stoklama imkânı bulunmamaktadır (Kılıç, 2008).

Konaklama işletmeleri 7/24 esasına göre hizmet vermek durumundadırlar. Müşterilerin ne zaman ayrılacağı kesin olmadığı için her an ödeme yapılmasına hazır bir şekilde bulunmaları gerekmektedir (Kılıç, 2008).

Konaklama İşletmeleri İçin Hazırlanmış Tekdüzen Hesap Planı

Konaklama işletmelerinin işleyişlerinin diğer işletmelerden farklılık gösterdiğini daha önceki bölümlerde değinilmiştir. İşleyiş biçimlerinde oluşan farklılıklar muhasebe kayıtlarının da farklılaştırmaktadır. Tekdüzen hesap planı çerçevesinde mevzuata uygun bir şekilde ülkemizde konaklama işletmeleri için kullanılan muhasebe hesap planı aşağıdaki gibidir (Kozak vd, 1998), (Okutmuş, 2005).

Tablo 1. *Türkiye’de Konaklama İşletmeleri İçin Hesap Planı*

1 DÖNEN VARLIKLAR

10 Hazır Değerler

100 KASA

100 01 TL Kasası

100 01 001 Merkez Kasası

100 01 002 Ön büro Kasası

100 02 Yabancı Paralar Kasası

100 02 001 Dolar Kasası

100 02 002 Euro Kasası

101 ALINAN ÇEKLER

101 01 TL Çek Kasası

101 01 001 Portföydeki Çekler

101 01 002 Tahsildeki Çekler

101 02 Yabancı Paralı Çek Kasası

101 02 001 Portföydeki Çekler

101 02 002 Tahsildeki Çekler

102 BANKALAR

102 01 Ticari Mevduat Hesapları

102 01 001 x Bankası

102 02 Yabancı Paralı Tevdiat Hs

102 02 001 X Bank Dolar Hs.

103 VERİLEN ÇEKLER VE ÖDEME EMİRLERİ

Tablo 1. (Devamı)

104 KREDİ KARTLARI

104 01 Alınan Kredi Kartları

104 01 01 Visa

104 90 Tahsildeki Kredi Kartları

104 90 001 Visa

108 DİĞER HAZIR DEĞERLER

108 01 Pul Kasası

108 02 Temettü Kuponları

11 MENKUL KIYMETLER

110 HİSSE SENETLERİ

111 ÖZEL KESİM TAHVİL SENET VE BONOLARI

112 KAMU KESİMİ TAHVİL SENET VE BONOLARI

119 MENKUL KIYMETLER DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI(-)

12 TİCARİ ALACAKLAR

120 ALICILAR

120 01 Yurtiçi alıcılar

120 02 Yerli Turizm Acenteleri

120 03 Yabancı Turizm Acenteleri

121 ALACAK SENETLERİ

121 01 TL Alacak Senetleri

121 01 001 Portföydeki Alacak Senetleri

121 01 002 Tahsildeki Alacak Senetleri

121 01 003 Teminattaki Alacak Senetleri

121 01 004 Protestolu Alacak Senetleri

121 02 Yabancı Paralı Alacak Senetleri

121 02 001 Portföydeki Alacak Senetleri

121 02 002 Tahsildeki Alacak Senetleri

121 02 003 Teminattaki Alacak Senetleri

121 02 004 Protestolu Alacak Senetleri

121 03 Vadeli Çekler

122 ALACAK SENETLERİ REESKONTU(-)

125 GEÇİCİ ALACAKLAR

125 01 Resepsiyondan Alacaklar

125 02 Küçük Kasa Kontrol Hs

125 03 Oda Müşterileri Kontrol Hs.

125 04 Pansiyon Kontrol Hs.

Tablo 1. (Devamı)

125 05 Paid-out Kontrol Hs.
126 VERİLEN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR
126 01 Özel Kesim Depozito ve Teminatlar
126 02 Kamu Kesimi Depozito ve Teminatlar
127 DİĞER TİCARİ ALACAKLAR
128 ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR
128 01 İdari Takipteki Alacaklar
128 02 İcra Takibindeki Alacaklar
128 03 Mahkeme Takibindeki Alacaklar
129 ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR KARŞILIĞI(-)
13 DİĞER ALACAKLAR
131 ORTAKLARDAN ALACAKLAR
135 PERSONELDEN ALACAKLAR
15 STOKLAR
150 İLK MADDE VE MALZEME STOKLARI
150 01 Yiyecek Malzemeleri
150 01 001 Etler
150 01 005 Sebze ve Meyveler
150 02 İçecek Malzemeleri
150 02 001 Alkollü İçecekler
150 02 002 Alkolsüz İçecekler
150 03 Yardımcı Madde ve Malzemeler
150 03 001 Yakacak Maddeleri
150 03 002 Temizlik Malzemeleri
150 03 003 Çamaşırhane Malzemeleri
150 05 Giyim Malzemeleri
150 07 Bakım ve Onarım Malzemeleri
150 10 Kırtasiye ve Basılı Evrak
150 90 Diğer Malzemeler
153 TİCARİ MALLAR
153 01 Market Malzemeleri
158 STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI (-)
159 VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI
18 GELECEK AYLARA AİT GİDERLER ve GELİR TAHAKKUKLARI
180 GELECEK AYLARA AİT GİDERLER
180 01 Sigorta Giderleri

Tablo 1. (Devamı)

180 03 Kira Giderleri
180 05 Bina Bakım Giderleri
181 GELİR TAHAKKUKLARI
181 01 Banka Faizleri
181 03 Tahvil Faizleri
19 DİĞER DÖNEN VARLIKLAR
190 DEVREDEN KDV
191 İNDİRİLECEK KDV
191 01 Mal ve Hizmet Alımlarından İndirilecek KDV
191 02 Amortismanına Tabi Duran Varlıklardan İndirilecek KDV
191 05 Diğer KDV 193 PEŞGN ÖDENEN VERGİ VE FONLAR
193 01 Peşin Ödenen Vergi
193 99 Diğer Vergi ve Fonlar
195 İŞ AVANSLARI
196 PERSONEL AVANSLARI
196 01 Maaş Avansları
196 03 İkramiye Avansları
196 12 Seyahat Avansları
197 SAYIM VE TESELLÜM NOKSANLARI
197 01 Sayım Farkları
197 01 001 Kasa Sayım Noksanları
197 01 002 Hisse Senedi Sayım Noksanları
197 01 003 Stok Sayım Noksanları
197 01 004 M.D. V. Sayım Noksanları
197 02 Tesellüm Farkları
198 DİĞER DÖNEN VARLIKLAR
199 DİĞER DÖNEN VARLIKLAR KARŞILIĞI(-)
2 DURAN VARLIKLAR
22 TİCARİ ALACAKLAR
23 DİĞER ALACAKLAR
24 MALİ DURAN VARLIKLAR
240 BAĞLI MENKUL KIYMETLER
241 BAĞLI MENKUL KIYMETLER DEĞER DÜŞÜŞ KARŞILIĞI(-)
242 İŞTİRAKLER
243 İŞTİRAKLERE SERMAYE TAAHHÜT(-)
25 MADDİ DURAN VARLIKLAR

Tablo 1. (Devamı)

250 ARAZİ VE ARSALAR

251 YERALTI VE YERÜSTÜ DÜZENLERİ

252 BİNALAR

252 01 Otel Binası

253 MAKİNE, TESİS VE CİHAZLAR

253 01 Makineler

253 02 Tesisler

253 03 Cihazlar

254 TAŞITLAR

254.0 Otomobil

254 1 Kamyon

254.2 Servis Aracı

255 DEMİRBAŞLAR

255 01 Döşeme ve Mefruşatlar

255 02 İşletme Demirbaşları

255 03 Bilgisayarlar

256 DİĞER MADDİ DURAN VARLIKLAR

257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR(-)

257 01 Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri Bir. Amortismanı

257 02 Binalar Birikmiş Amortismanı

257 03 Tesis Makine ve Cihazlar Birikmiş Amortismanı

257 04 Demirbaş ve Mefruşat Amortismanı

257 05 Taşıt Araçları Amortismanı

257 10 Diğer Maddi Duran Varlıklar Birikmiş Amortismanı

258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR

258 01 İnşa Edilen Duran Varlıklar

259 VERİLEN AVANSLAR(UZUN VADELİ)

26 MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR

260 HAKLAR

262 KURULUŞ VE ÖRGÜTLENME GİDERİ

263 AR-GE GİDERLERİ

28 GELECEK YILLARA AİT GELİRLER VE GELİR TAHAKKUKLARI

29 DİĞER DURAN VARLIKLAR

295 PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE FONLAR

3 KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR

30 MALİ BORÇLAR

Tablo 1. (Devamı)

300 BANKA KREDİLERİ

300 01 Senet Karşılığı Kredi

300 02 İmza Karşılığı Kredi

300 03 Yabancı Paraya Endeksli Krediler

303 UZUN VADELİ KREDİLERİN ANAPARA TAKSİTLERİ VE FAİZLERİ

32 TİCARİ BORÇLAR

320 SATICILAR

321 BORÇ SENETLERİ

321 01 Borç Senetleri(TL)

321 02 Borç Senetleri (Yabancı Paralı)

322 BORÇ SENETLER REESKONTU 326 ALINAN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR

326 01 Özel Kesimden Alınan Depozito ve Teminatlar

326 02 Kamu Kesiminden Alınan Dep. Ve Tem.

33 DİĞER BORÇLAR

331 ORTAKLARA BORÇLAR

332 İŞTİRAKLERE BORÇLAR

35 ÖDENECEK PERSONEL ÜCRETLERİ

335 01 Ödenecek Ücretler

335 02 İkramiye Tahakkukları

335 03 Ödenecek Personel Temettüleri

34 ALINAN AVANSLAR

340 ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI

340 01 Acente Rezervasyon Kaporaları

340 02 Müşteri Rezervasyon Kaporaları

340 03 Yabancı Paralı Rezervasyon Kaporaları

349 ALINAN DİĞER AVANSLAR

36 ÖDENECEK VERGİ VE YÜKÜMLÜLÜKLER

360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR

360 01 Gelir Vergisi Kesintileri

360 01 001 Personel Gelir Vergisi

360 01 003 Kira Stopajı

360 02 Fon Payları

360 03 Damga Vergileri

360 05 Ödenecek KDV

360 06 Kurumlar Vergisi

360 99 Diğer

Tablo 1. (Devamı)

361 ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK KESİNTİSİ

361 01 SSK Primleri 361 02 İşsizlik Sigorta Primi

361 99 Diğer

368 VADESİ GEÇMİŞ, TAKSİTLENDİRİLMİŞ VERGİ VE DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLER

369 ÖDENECEK DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLER

369 02 Sendika Payı Kesintiler

369 02 İcra Kesintileri

369 99 Diğer Kesintiler

37 BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI

370 KARDAN VERGİ VE YASAL YÜKÜMLÜLÜKLER

370 01 Kurumlar Vergisi

371 KARDAN PEŞİN ÖDENEN VERGİ ve DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLER -

371 01 Peşin Ödenen Vergiler

372 KIDEM TAZMİNATI KARŞILIĞI

373 MALİYET GİDERLERİ KARŞILIĞI

373 01 Keten Takımlar

373 02 Gider Karşılıkları

373 02 001 Yıllık İzin Ücretleri Karşılığı

373 02 002 ikramiyeler Karşılığı

373 02 003 Tamir – Bakım Karşılığı

373 02 004 Vergi Giderleri Karşılığı

38 GELECEK AYLARA AİT GELİRLER VE GİDER TAHAKKUKLARI

380 GELECEK AYLARA AİT GELİRLER

381 GİDER TAHAKKUKLARI

39 DİĞER KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR

391 HESAPLANAN KDV

393 MERKEZ VE ŞUBELER CARİ HESABI

392 DİĞER KDV

397 SAYIM VE TESELLÜM FAZLALARI

397 01 Sayım ve Tesellüm Fazlaları

397 01 001 Kasa Sayım Fazlaları

397 01 002 Hisse Senedi Sayım Fazlaları

397 01 003 Stok Sayım Fazlaları

397 01 004 MDV Sayım Fazlaları

397 02 Tesellüm Fazlaları

398 DİĞER ÇEŞİTLİ YABANCI KAYNAKLAR

Tablo 1. (Devamı)

4 UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR
40 MALİ BORÇLAR
400 BANKA KREDİLERİ
47 BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI
472 KIDEM TAZMİNATI KARŞILIĞI
472 01 Biriken Kıdem Tazminatları
5 ÖZKAYNAKLAR
50 ÖDENMİŞ SERMAYE
500 SERMAYE
501 ÖDENMEMİŞ SERMAYE
52 SERMAYE YEDEKLERİ
520 HİSSE SENEDİ İHRAÇ PRİMLERİ
521 HİSSE SENEDİ İPTAL KARLARI
522 M.D. V YENİDEN DEĞERLENDİRME ARTIŞLARI
522 01 Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri
522 02 Binalar
522 03 Tesis Makine ve Cihazlar
82 522 04 Taşıtlar
522 05 Demirbaşlar
523 İŞTİRAKLER YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞLARI
54 KAR YEDEKLERİ
540 YASAL YEDEKLER
540 01 1. Tertip Yasal Yedekler
540 02 2. Tertip Yasal Yedekler
541 STATÜ YEDEKLERİ
542 OLAĞANÜSTÜ YEDEKLER
549 ÖZEL FONLAR
549 01 Sabit Kıymet Yenileme Fonu
549 99 Diğer Fonlar
570 GEÇMİŞ YIL KARI
570 01 Yılı Karı
580 GEÇMİŞ YIL ZARARLARI (-)
580 01 Yılı Zararları
590 DÖNEM NET KARI
591 DÖNEM NET ZARARI(-)
6 GELİR TABLOSU HESAPLARI

Tablo 1. (Devamı)

600 YURTİÇİ SATIŞLAR

600 01 Oda Gelirleri

600 01 001 Münferit Müşteri

600 01 002 Grup Müşteri

600 01 003 No-show Müşteri

600 02 Yiyecek Gelirleri

600 02 001 Pansiyon Gelirleri

600 02 002 X Restoran Gelirleri

600 02 003 Beach Bar Gelirleri

600 02 004 Pool Bar Gelirleri

600 02 05 Sunset Terrace

600 03 İçecek Gelirleri

600 03 002 X Restoran Gelirleri

600 03 003 Beach Bar Gelirleri

600 03 004 Pool Bar Gelirleri

600 03 05 Sunset Terrace

600 05 Telefon Fax vs Gelirleri

600 08 Plaj, Sauna, Yüzme Havuzu Gelirleri

600 10 Çamaşırhane Gelirleri

61 SATIŞ İNDİRİMLERİ(-)

610 SATIŞTAN İADELER (-)

611 SATIŞ İSKONTOLARI(-)

611 01 Oda Gelirlerinden İndirimler

611 02 Yiyecek Gelirlerinden İndirimler

611 03 İçecek Gelirlerinden İndirimler

611 04 Diğer Gelirlerden İndirimler

612 DİĞER İNDİRİMLER (-)

62 SATIŞLARIN MALİYETİ

621 SATILAN TİCARİ MALIN MALİYETİ

622 SATILAN HİZMET MALİYETİ

622 01 Odalar Dep. Maliyeti

622 02 Yiyecek İçecek Dep. Mal.

622 03 Telefon Fax Teleks Mal.

622 04 Plaj Havuz, Sauna Mal.

622 10 Çamaşırhane Maliyeti

622 30 Teknik Atölye Maliyeti

Tablo 1. (Devamı)

622 90 Diğer Hizmet Maliyeti
625 ÇEVRE ÖZELLİKLİ SATILAN HİZMET MALİYETİ HS.(1)
63 FAALİYET GİDERLERİ
631 PAZARLAMA SATIŞ DAĞITIM GİDERLERİ
632 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ
635 ÇEVRE ÖZELLİKLİ DÖNEM GİDERLERİ HS
64 DİĞER FAALİYETLERDEN ELDE EDİLEN GELİR VE KARLAR
642 FAİZ GELİRLERİ
643 KOMİSYON GELİRLERİ
644 KONUSU OLMAYAN KARŞILIKLAR
645 MENKUL KIYMET SATIŞ KARI
645 01 Özel Kesim Men. Kıy. Satış Karı
645 02 Kamu Kesimi Men. Kıy. Satış Karı
646 KAMBIYO ve BORSA DEĞER ARTIŞ KARLARI
647 REESKONT FAİZ GELİRLERİ
649 DİĞER FAALİYETLE İLGİLİ GELİR VE KARLAR
65 DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR(-)
653 KOMİSYON GİDERLERİ 654 KARŞILIK GİDERLERİ
654 01 Menkul Kıymet Değer Düşüklüğü Karşılığı
654 02 Şüpheli Ticari Alacaklar Karşılığı
654 03 Şüpheli Diğer Alacaklar Karşılığı
654 04 Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı
655 MENKUL KIYMET SATIŞ ZARARI
655 01 Özel Kesim Menkul Kıymet Satış Zararı
655 02 Kamu Kesimi Menkul Kıymet Satış Zararı
656 KAMBIYO ve BORSA DEĞER AZALIŞ ZARARLARI
657 REESKONT FAİZ GİDERLERİ
659 DİĞER FAALİYETLERLE İLGİLİ GİDER VE ZARARLAR
66 FİNANSMAN GİDERLERİ
660 KISA VADELİ BORÇLANMA GİDERİ
661 UZUN VADELİ BORÇLANMA GİDERİ
67 OLAĞANÜSTÜ GELİR VE KARLAR
671 ÖNCEKİ DÖNEM GELİR VE KARLARI
679 DİĞER OLAĞANÜSTÜ GELİR VE KARLARI
679 01 Duran Varlık Satış Karları
679 02 Sayım Fazlaları

Tablo 1. (Devamı)

679 03 Alınan Tazminatlar
68 OLAĞANÜSTÜ GİDER VE ZARARLAR (-)
681 ÖNCEKİ DÖNEM GİDER VE ZARARLARI (-)
689 DİĞER OLAĞANÜSTÜ GİDER VE ZARARLAR
689 01 Duran Varlık Satış Zararları
689 02 Sayım Noksanları
689 03 Verilen Tazminatlar Vergi ve Cezalar
690 DÖNEM KARI VAYA ZARARI
690 01 Dönem Karı
690 02 Dönem Zararı
691 DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI (-)
692 DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI
7 MALİYET HESAPLARI
74 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ
740 01 Odalar Dep. Maliyeti
740 01 001 İlk Mad. Ve Malz. Giderleri
740 01 002 İşçi ve Ücret Gid.
740 01 003 Dışarıdan Sağ. Fayda ve Hiz.
740 01 004 Çeşitli Giderler
740 01 010 Odalar Dep. Amort. Gid.
740 02 Yiyecek İçecek Maliyetleri
740 02 001 İlk Mad. Ve Malz. Giderleri
740 02 002 İşçi ve Ücret Gid.
740 02 003 Dışarıdan Sağ. Fayda ve Hiz.
740 02 004 Çeşitli Giderler
740 02 010 Yiyecek İçecek Dep. Amort. Gid.
740 03 Telefon Fax Teleks Giderleri
740 03 001 İlk Mad. Ve Malz. Giderleri
740 03 002 İşçi ve Ücret Gid.
740 03 003 Dışarıdan Sağ. Fayda ve Hiz.
740 03 010 Tel. Teleks, Fax Amort. Gid.
740 04 Plaj, Hamam ve Sauna Maliyetleri
740 04 010 Plaj, Havuz, Sauna Amort. Gid.
740 05 Çamaşırhane Maliyeti
740 05 001 İlk Mad. Ve Malz. Gid.

Tablo 1. (Devamı)

740 05 001 001 Temizlik Malz.
740 05 001 002 Üniforma Giderleri
740 50 010 Çamaşırhane Amort. Gid.
740 30 Teknik Atölye Maliyeti
740 40 Personel Yemek Maliyeti
740 90 Diğer Hizmet Maliyeti
741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA HESABI
741 01 Odalar Dep. Maliyeti Yansıtma Hs
741 02 Yiyecek İçecek Maliyeti Yansıtma Hs.
741 03 Tel. Fax, Teleks Maliyeti Yans. Hs
741 04 Plaj, Hamam, Sauna Maliyeti Yansıtma Hs.
741 05 Çamaşırhane Maliyeti Yansıtma Hs.
741 30 Teknik Atölye Maliyetleri Yans. Hs.
741 90 Diğer Hizmet Mal. Yans. Hs.
745 ÇEVRE ÖZELLİKLİ HİZMET ÜRETİM MALİYETİ 2
755 ÇEVRE ÖZELLİKLİ ARAŞTIRMA GELİŞTİRME GİDERLERİ
755 01 Önleme Maliyetleri
755 02 Kullanma Maliyetleri
760 PAZARLAMA, SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ
760 01 Malzeme Gid.
760 02 İşçi Ücret ve Gid.
760 03 Dışarıdan Sağ. Fayda ve Hiz.
760 04 Çeşitli Giderler
760 04 001 Reklam Giderleri
760 06 Vergi Resim ve Harçlar
760 10 Amortisman Gid.
761 PAZARLAMA, SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ YANSITMA HS.
765 ÇEVRE ÖZELLİKLİ PAZARLAMA SATIŞ DAĞITIM GİDERLERİ HS 3
765 01 Önleme Maliyetleri
765 01 01 Çevre Ürün Broşürleri Giderleri
765.01 02 Çevresel Reklam Giderleri
765 01 03 Çevresel Sponsorluk Giderleri
765 01 04 Tanıtım Giderleri
765 01 05 X Çevresel Pazarlama-Satış-Dağıtım Giderleri
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ HS.
770 01 Malzeme Gid.

Tablo 1. (Devamı)

770 02 İşçi Ücret ve Gid.
770 03 Dışarıdan Sağ. Fayda ve Hiz.
770 03 008 Teknik Servis Gid.
770 04 Çeşitli Giderler
770 04 001 Mali Müşavirlik Giderleri
770 04 001 Reklam Giderleri
770 30 Vergi Resim ve Harçlar
770 40 Amortisman Gid.
771 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ YANSITMA HS.
775 ÇEVRE ÖZELLİKLİ GENEL YÖNETİM GİDERLER 4
775 01 Önleme Maliyetleri
775 02 Kullanma Maliyetleri
775 03 Zarar Maliyetleri
780 FİNANSMAN GİDERLERİ
780 01 Faiz Giderleri
780 02 Kur Farkı Giderleri
781 FİNANSMAN GİDERLERİ YANSITMA HS
9 NAZIM HESAPLAR
900 BORÇLU NAZIM HESAPLAR
950 ALACAKLI NAZIM HESAPLAR

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

Konaklama İşletmelerinde Çevre Muhasebesi: Bayburt İlinde Örnek Uygulama

Çalışmanın bu bölümünde Bayburt İlinde faaliyet gösteren Bayberd Otel'in çevresel maliyetlerinin tespit edilmesi ve çevresel unsurların örnek uygulamalarla muhasebeleştirilmesi amaçlanmıştır. Bu doğrultuda öncelikle uygulamanın kapsamını oluşturan Bayberd Otel hakkında bilgiler verilmiş, daha sonra ki aşamada ise otelin çevresel maliyetleri tespit edilerek örnek uygulamalarla muhasebeleştirilmesi gerçekleştirilmiştir.

Araştırmanın Metodolojisi

Araştırmaya konu olan Bayberd Otel çevresel maliyet verileri işletme genel müdürü ile yapılan görüşme ile elde edilmiştir. Otelin kuruluş dönemini içeren ilk altı aylık verileri araştırma da kullanılmıştır. İşletme kuruluş giderlerini de içeren altı aylık veriler dolayısıyla işletme giderleri yüksek çıkmıştır. İşletme yeni kurulmuş olmasından ve Bayburt küçük bir il olduğundan dolayı elde edilen veriler sınırlıdır. Bu da araştırmanın en büyük kısıtıdır. Bu doğrultuda çevresel unsurlarla ilgili muhasebe kayıtları gerçekleştirilmiştir.

Bayberd Hotel Çevre Muhasebesi Uygulaması

Bu çalışmada çevre muhasebesinin ayrıntılı bir şekilde açıklanabilmesi amacıyla Bayburt ilinde yer alan Bayberd Hotel örnek konaklama işletmesi olarak belirlenmiştir. Bu işletmeye ait genel bilgiler aşağıda kısaca açıklanmıştır.

Örnek İşletme İle İlgili Genel Bilgiler

Dede Korkut diyarı Bayburt'ta bulunan 90 oda, bir adet restoran, bir adet kafe, bir adet VIP yemek salonu, bir adet fitness salonu ve iki adet toplantı salonu bulunan 4 yıldızlı bir şehir otelidir.

Odalar kendi içlerinde; double oda, deluxe double oda, triple oda, deluxe triple oda, 1+1 mutfaklı oda ve balayı odası olmak üzere 6 farklı konseptte hizmet vermektedir.

Örnek İşletmede Bulunan Konaklama Üniteleri

İşletmede bulunan oda tipleri aşağıda açıklanmıştır.

DOUBLE ODA; 25 m² double oda; ücretsiz kablosuz internet bağlantısı, mini bar, kasa, LCD televizyon, bir adet çift kişilik yatak, bir sehpa, iki sandalye, makyaj aynası ve masası,

giysi dolabı, klima, su ısıtıcı, direkt hatlı telefon, banyolarda telefon WC, duş, lavabo, saç kurutma makinesi, havlu takımı, hijyen malzemesi, laminant parke, kartlı giriş, oda servisi.

DELUXE DOUBLE ODA; 32 m² olan deluxe double oda; ücretsiz kablosuz internet bağlantısı, mini bar, kasa ve LCD televizyon, direkt hatlı telefon, 1 adet sandalye, giysi dolabı, günlük meyve tabağı, boy aynası, makyaj masası ve aynası, klima, su ısıtıcı, banyoda telefon, wc, lavabo duş vb. hijyen malzemesi, laminant parke, kartlı giriş, oda servisi.

TRIPLE ODA; 27 m² olan triple oda; 3 kişilik, ücretsiz kablosuz internet bağlantısı, mini bar, LCD televizyon, bir adet çift kişilik yatak, giysi dolabı, bir adet tek kişilik yatak, sehpa, iki sandalye, makyaj aynası, klima, direkt hatlı telefon, kasa, su ısıtıcı, banyoda telefon, wc, lavabo, duş, hijyen malzemesi, saç kurutma makinesi, havlu takımı, laminant parke, kartlı giriş, oda servisi.

DELUXE TRIPLE ODA; 40 m² olan deluxe triple oda; 4 kişilik, ücretsiz kablosuz internet bağlantısı, mini bar, LCD televizyon, bir adet çift kişilik yatak, 1 adet tek kişilik yatak, masa kanep, makyaj aynası, sandalye, direkt hatlı telefon, su ısıtıcı, klima, kasa, meyve tabağı, banyolarda wc, saç kurutma makinesi, duş, hijyen malzemesi, havlu takımı, lavabo, laminant parke, kartlı giriş, oda servisi.

1+1 MUTFAKLI ODA; 40 m² olan 1+1 mutfaklı oda; ücretsiz kablosuz internet bağlantısı, direkt hatlı telefon mini bar, LCD televizyon, çift kişilik yatak, masa, kanep, giysi dolabı, mini buz dolabı, mutfak araç gereçleri, ocak, mini yemek masa ve sandalye, su ısıtıcı, klima, banyoda telefon, wc, saç kurutma makinesi, duş, hijyen malzemesi, lavabo, havlu takımı, laminant parke, kartlı giriş, oda servisi.

BALAYI ODASI; 30 m² olan balayı odası; kablosuz ücretsiz internet bağlantısı, mini bar, LCD televizyon, direkt hatlı telefon, çift kişilik yatak, masa, kanep, makyaj aynası, sandalye, giysi dolabı, meyve tabağı, klima, su ısıtıcı, banyo da telefon, wc, duş, lavabo, havlu takımı, hijyen malzemesi, saç kurutma makinesi, laminant parke, kartlı giriş, oda servisi.

Tablo 2. Çevre Özellikli İşletme Stokları İşletme Veri Tablosu

	BAŞLANGIÇ	SON DURUM
Temizlik Malzemesi Ana Depo stokları	100.000	20.438
Kimyasal Temizlik Malzemesi (85.000)		
Genel Temizlik Malzemeleri (5.000)		
Kâğıt Temizlik Malzemeleri (10.000)		
Oda Müşteri Malzeme Stokları	40.000	3555
Buket Malzemeleri (40.000)		
Kırtasiye – Basılı Evrak Stokları	12.000	500
Kırtasiye Malzemeleri (10.000)		
Baskılı Evrak Malzemeleri (2.000)		
İşletme Malzeme Stokları	153.000	141.950
Züccaciye Malzeme Stokları (100.000)		
Katlar F&B Tekstil Teçhizat Malzeme Stokları (50.000)		
Üniforma Stokları (3.000)		

Kaynak: Bayberd Otel

Tablo 3. Çevre Özellikli Hizmet Üretim Maliyeti İşletme Veri Tablosu

	BAŞLANGIÇ	SON DURUM
Temizlik Malzeme Gideri	21.000	8.050
H-K Temizlik Malzeme Gideri (10.000)		
H-K Kağıt Temizlik Gideri (5.000)		
Mutfak (Steward) Temizlik Gideri (3.000)		
Servis Temizlik Gideri (3.000)		
Çamaşırhane Yıkama Gideri	8000	4800
Katlar Çamaşır Yıkama Gideri (4.000)		
Servis Çamaşır Yıkama Gideri(2.500)		
Sauna Çamaşır Yıkama Gideri(1.500)		
Buket Malzeme Gideri	40.000	35.000
Buket Malzeme Gideri		
İşletme Malzeme Gideri	105.000	79.300
Mutfak Züccaciye Gideri(100.000)		
Servis Züccaciye Gideri(5.000)		
Makine Bakım Onarım Gideri	5000	3500
Mutfak Soğutma Grupları Bakım Onarım Gideri(5000)		

Kaynak: Bayberd Otel

Çevre Özellikli İşletme Stoklarının Muhasebeleştirilmesi

İşletme bu madde ve malzemeleri hâlihazırda bulunan üretim piyasasından almaktadır. Bu işletmenin stokları ile ilgili hesap planı aşağıdaki gibi oluşturulmuştur.

Tablo 4. Çevre Özellikli İşletme Stokları Hesap Planı Tablosu

150 İlk Madde ve Malzeme Stokları Hesabı
150.30 Çevresel Özellikli İlk Madde ve Malzeme Stokları Hesabı
150.30.01 Temizlik Malzeme Stokları
150.30.01.01 Temizlik Malzemesi Ana Depo Stokları
150.30.01.01.01 Temizlik Malzemesi Ana Depo Stokları
150.30.01.01.02 Genel Temizlik Malzemeleri
150.30.01.01.03 Kâğıt Temizlik Malzemeleri
150.30.02 Oda Müşteri Malzeme Stokları
150.30.02.01 Oda Müşteri Ana Depo Malzeme Stokları
150.30.02.01.01 Buklet Malzemeleri
150.30.03 Kırtasiye- Basılı Evrak Stokları
150.30.03.01 Kırtasiye – Basılı Evrak Ana Depo Stokları
150.30.03.01 Kırtasiye Malzemeleri
150.30.03.02 Basılı Evrak Malzemeleri
150.30.04 İşletme Malzeme Stokları
150.30.04.01 İşletme Malzeme Ana Depo Stokları
150.30.04.01.01 Züccaciye Malzemeleri Stokları
150.30.04.01.02 Katlar- F&B Tekstil Teçhizat Malzeme Stokları
150.30.04.01.03 Üniforma Stokları

İşletme 2022 yılında satın aldığı çevre özellikli “ İlk Madde ve Malzeme meblağları muhasebe belgelerinden alınmış ve aşağıdaki tutarları ile muhasebeleştirilmiştir.

İşletme 2022 yılında 100.000 TL’lik temizlik malzemesi satın almış ve aynı yıl içerisinde 79.562 TL’lik temizlik malzemesini kullanmıştır.

150. İlk Madde ve Malzeme Hesabı		
150.30.01 Temizlik Malzeme Stokları	100.000	
191 İndirilecek KDV	18.000	
100 Kasa Hesabı		118.000
İşletmenin temizlik malzemesi alış kaydı		

İşletmenin dönem içerisinde aldığı Temizlik Malzemesi Stoğu ve İndirilecek KDV tutarı hesaplanarak ilgili hesap kalemlerine aktarılmış ve yevmiye kaydı gerçekleştirilmiştir.

İşletme 2022 yılında toplam 40.000 TL’lik Oda Müşteri Malzemesi satın almış ve aynı yıl içerisinde 36.445 TL’lik Oda Müşteri Malzemesi kullanmıştır.

150. İlk Madde ve Malzeme Hesabı 150.30.02 Oda Müşteri Malzeme Stokları 191 İndirilecek KDV 100 Kasa Hesabı İşletmenin oda müşteri malzemesi alış kaydı	40.000 7200	47.200
---	----------------	--------

İşletmenin dönem içerisinde aldığı oda müşteri malzemesi ve İndirilecek KDV tutarı hesaplanarak ilgili hesap kalemlerine aktarılmış ve yevmiye kaydı gerçekleştirilmiştir.

İşletme 2022 yılında toplam 12.000TL’lik Kırtasiye – Basılı Evrak satın almış ve aynı yıl içinde 11.500TL’lik Kırtasiye – Basılı Evrak kullanmıştır.

150. İlk Madde ve Malzeme Hesabı 150.30.03 Kırtasiye- Basılı Evrak Stokları 191 İndirilecek KDV 100 Kasa Hesabı İşletmenin kırtasiye basılı evrak alış kaydı	12.000 2160	14.160
--	----------------	--------

İşletmenin dönem içerisinde aldığı kırtasiye- basılı evrak ve İndirilecek KDV tutarı hesaplanarak ilgili hesap kalemlerine aktarılmış ve yevmiye kaydı gerçekleştirilmiştir.

İşletme 2022 yılında toplam 153.000TL’lik İşletme Malzemesi satın almış ve aynı yıl içinde 11.050 TL’lik İşletme Malzemesi kullanmıştır.

150. İlk Madde ve Malzeme Hesabı 150.30.04 İşletme Malzeme Stokları 191 İndirilecek KDV 100 Kasa Hesabı İşletmenin “işletme malzemesi” alış kaydı	153.000 27.540	180.540
---	-------------------	---------

İşletmenin dönem içerisinde aldığı işletme malzemesi ve İndirilecek KDV tutarı hesaplanarak ilgili hesap kalemlerine aktarılmış ve yevmiye kaydı gerçekleştirilmiştir.

Çevre Özellikli İşletme Stok Hesaplarının Kapatılması

Dönem içerisinde alınan Temizlik Malzemesinin stok hesabı kaydını yapmıştık. Dönem sonunda stok sayımı sonucu 79.562’TL’lik Temizlik Malzemesini kullanmış, 20.438’lik Temizlik Malzemesi stoklarda kalmıştır.

745 Çevre Özellikli Hizmet Üretim Maliyeti Hesabı 150.30.01 <u>Temizlik Malzeme</u> Stokları İşletmenin “temizlik malzemesi” stok kaydı	79.562	79.562
---	--------	--------

İşletmenin dönem başında aldığı temizlik malzemesi ve dönem içerisinde kullandığı temizlik malzemesi tutarları incelenmiş ve gerekli kayıtlar ilgili hesaplara aktarılarak yevmiye kaydı gerçekleştirilmiştir.

625 Çevre Özellikli Satılan Hizmet Maliyeti Hesabı	79.562	
741 Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma Hesabı “ <u>yansıtma</u> kaydı”		79.562

Çevre özellikli hizmet üretim maliyeti hizmet üretim maliyeti yansıtma hesabına aktarılmış ve gerekli yevmiye kaydı gerçekleştirilmiştir.

741 Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma Hesabı	79.562	
745 Çevre Özellikli Hizmet Üretim <u>Maliyeti Hesabı</u> “ <u>hesap</u> kapatma kaydı”		79.562

İşletmenin hizmet üretim maliyeti yansıtma hesabı, çevre özellikli hizmet üretim maliyeti hesabına aktarılarak kapatılmıştır. Gerekli yevmiye kaydı gerçekleştirilmiştir.

Dönem içinde alınan Oda Müşteri Malzemesinin stok hesabına kaydını yapmıştık. Dönem sonunda stok sayımı sonucu 36.445TL’lik Oda Müşteri Malzemesi kullanmış, 3.555TL’lik Oda Müşteri Malzemesi stoklarda kalmıştır.

745 Çevre Özellikli Hizmet Üretim Maliyeti	36.445	
150.30.02 Oda Müşteri Malzemesi Stokları		36.445
İşletmenin “oda müşteri malzemeleri” stok kaydı		

İşletmenin dönem başında aldığı Oda Müşteri Malzemesi ve dönem içerisinde kullandığı Oda Müşteri Malzemesi tutarları incelenmiş ve gerekli kayıtlar ilgili hesaplara aktarılarak yevmiye kaydı gerçekleştirilmiştir.

625 Çevre Özellikli Satılan Hizmet Maliyeti Hesabı	36.445	
741 Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma Hesabı “ <u>yansıtma</u> kaydı”		36.445

Çevre özellikli hizmet üretim maliyeti hizmet üretim maliyeti yansıtma hesabına aktarılmış ve gerekli yevmiye kaydı gerçekleştirilmiştir.

741 Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma Hesabı	36.445	
745 Çevre Özellikli Hizmet Üretim Maliyeti Hesabı “ <u>hesap</u> kapatma kaydı”		36.445

İşletmenin hizmet üretim maliyeti yansıtma hesabı, çevre özellikli hizmet üretim maliyeti hesabına aktarılarak kapatılmıştır. Gerekli yevmiye kaydı gerçekleştirilmiştir.

Dönem içinde alınan Kırtasiye – Basılı Evrak Malzemesinin stok hesabına kaydını yapmıştık. Dönem sonunda stok sayımı sonucu 11.500TL’lik Kırtasiye – Basılı Evrak Malzemesi kullanmış, 500TL’lik Kırtasiye – Basılı Evrak Malzemesi stoklarda kalmıştır.

745 Çevre Özellikli Hizmet Üretim Maliyeti Hesabı	11.500	
150.30.03 Kırtasiye – Basılı Evrak Stoklar İşletmenin “kırtasiye basılı evrak” stok kaydı		11.500

İşletmenin dönem başında aldığı Kırtasiye- Basılı Evrak ve dönem içerisinde kullandığı Kırtasiye ve Basılı Evrak tutarları incelenmiş ve gerekli kayıtlar ilgili hesaplara aktarılarak yevmiye kaydı gerçekleştirilmiştir.

625 Çevre Özellikli Satılan Hizmet Maliyeti Hesabı	11.500	
741 Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma Hesabı “yansıtma kaydı”		11.500

Çevre özellikli hizmet üretim maliyeti hizmet üretim maliyeti yansıtma hesabına aktarılmış ve gerekli yevmiye kaydı gerçekleştirilmiştir.

741 Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma Hesabı	11.500	
745 Çevre Özellikli Hizmet Üretim Maliyeti Hesabı “ hesap kapatma kaydı”		11.500

İşletmenin hizmet üretim maliyeti yansıtma hesabı, çevre özellikli hizmet üretim maliyeti hesabına aktarılarak kapatılmıştır. Gerekli yevmiye kaydı gerçekleştirilmiştir.

Dönem içinde alınan İşletme Malzemesinin stok hesabına kaydını yapmıştık. Dönem sonunda stok sayımı sonucu 11.050TL’lik İşletme Malzemesi kullanmış, 141.950 TL’lik İşletme Malzemesi stoklarda kalmıştır.

745 Çevre Özellikli Hizmet Üretim Maliyeti Hesabı	11.050	
150.30.04 işletme Malzeme Stokları işletmenin “işletme malzemeleri” stok kaydı		11.050

İşletmenin dönem başında aldığı İşletme Malzemeleri ve dönem içerisinde kullandığı İşletme malzeme tutarları incelenmiş ve gerekli kayıtlar ilgili hesaplara aktarılarak yevmiye kaydı gerçekleştirilmiştir.

625 Çevre Özellikli Satılan Hizmet Maliyeti Hesabı	11.050	
741 Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma Hesabı		11.050
“ <u>yansıtma</u> kaydı”		

Çevre özellikli hizmet üretim maliyeti hizmet üretim maliyeti yansıtma hesabına aktarılmış ve gerekli yevmiye kaydı gerçekleştirilmiştir.

741 Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma Hesabı	11.050	
745 Çevre Özellikli Hizmet Üretim Maliyeti Hesabı		11.050
“ <u>hesap</u> kapatma kaydı”		

İşletmenin hizmet üretim maliyeti yansıtma hesabı, çevre özellikli hizmet üretim maliyeti hesabına aktarılarak kapatılmıştır. Gerekli yevmiye kaydı gerçekleştirilmiştir.

Oluşturulan kayıtlar neticesinde tükenen stoklar gösterilerek maliyet hesapları yansıtma hesapları yardımıyla kapatılıp gelir tablosu hesaplarına aktarılmıştır.

Çevre Özellikli Hizmet Üretim Giderlerinin Muhasebeleştirilmesi

İşletmenin hesap planında yapılan incelemeler sonucunda hizmet üretim giderleri aşağıdaki gibi sınıflara ayrılmıştır.

Tablo 5. Çevre Özellikli Hizmet Üretim Maliyetleri Hesabı Tablosu

745 ÇEVRE ÖZELLİKLİ HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HESABI
745.01 Temizlik Malzeme Gideri
745.01.01 H-K Temizlik Malzeme Gideri
745.01.02 H-K Kâğıt Temizlik Gideri
745.01.03 Mutfak (Steward) Temizlik Gideri
745.01.04 Servis Temizlik Gideri
745.02 Çamaşırhane Yıkama Gideri
745.02.01 Katlar Çamaşır Yıkama Gideri
745.02.02 Servis Çamaşır Yıkama Gideri
745.02.03 Müşteri Çamaşır Yıkama Gideri
745.03 Buklet Malzeme Gideri
745.03.01 Buklet Malzeme Gideri
745.04 İşletme Malzeme Gideri
745.04.01 Mutfak Züccaciye Gideri
745.04.02 Servis Züccaciye Gideri
745.05 Makine Bakım Onarım Gideri
745.05.01 Mutfak Ekipmanları Bakım Onarım Gideri

İşletme 2022 yılı içinde 8050 TL’lik Temizlik Malzeme gideri gerçekleştirmiştir.

745 Çevre Özellikli Hizmet Üretim Maliyeti H. 745.01 Temizlik Malzeme Gideri 745.01.01 H-K Temizlik Malzeme <u>Gideri</u> (2400) 745.01.02 H-K <u>Kağıt</u> Temizlik Gideri (3250) 745.01.03 Mutfak (<u>Steward</u>) Temizlik Gideri(1000) 745.01.04 Servis Temizlik Gideri (1400) 191 İndirilecek <u>Kdy.</u> Hesabı 100 Kasa Hesabı İşletmenin “temizlik malzemeleri” gider kaydı	8050 1449	 9499
---	--	--

İşletmenin dönem içerisinde yaptığı Temizlik Malzemesi gideri alt hesapları ve tutarlarıyla birlikte yevmiye defterine aktarılmıştır.

625 Çevre Özellikli Satılan Hizmet Maliyeti Hesabı 741 Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma H. 741.01.01 H-K <u>Temizlik Malzeme</u> <u>Gideri</u> (24000) 741.01.02 H-K <u>Kağıt</u> Temizlik Gideri (3250) 741.01.03 Mutfak (<u>Steward</u>) Temizlik <u>Gideri</u> (1000) 741.01.04 Servis Temizlik <u>Gideri</u> (1400) “ <u>yansıtma</u> kaydı”	8050	8050
---	------	------

Çevre özellikli hizmet üretim maliyeti hizmet üretim maliyeti yansıtma hesabına aktarılmış ve gerekli yevmiye kaydı gerçekleştirilmiştir.

741 Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma Hesabı 741.01.01 H-K Temizlik Malzeme <u>Gideri</u> (2400) 741.01.02 H-K <u>Kağıt</u> Temizlik Gideri (3250) 741.01.03 Mutfak (<u>Steward</u>) Temizlik <u>Gideri</u> (1000) 741.01.04 Servis Temizlik <u>Gideri</u> (1400) 745 Çevre Özellikli Hizmet Üretim Maliyeti Hesabı 745.01 Temizlik Malzeme Gideri 745.01.01 H-K Temizlik Malzeme <u>Gideri</u> (2400) 745.01.02 H-K <u>Kağıt</u> Temizlik <u>Gideri</u> (3250) 745.01.03 Mutfak (<u>Steward</u>) Temizlik <u>Gideri</u> (1000) 745.01.04 Servis Temizlik <u>Gideri</u> (1400) “ <u>hesap</u> kapatma kaydı”	8050	8050
---	------	------

İşletmenin hizmet üretim maliyeti yansıtma hesabı, çevre özellikli hizmet üretim maliyeti hesabına aktarılarak kapatılmıştır. Gerekli yevmiye kaydı gerçekleştirilmiştir.

İşletme 2022 yılı içinde 4800 TL’lik Çamaşırhane Yıkama Gideri gerçekleşmiştir.

745 Çevre Özellikli Hizmet Üretim Maliyeti Hesabı	4800	
745.02 Çamaşırhane Yıkama Gideri Hesabı		
745.02.01 Katlar Çamaşır Yıkama Gideri Hesabı (1400)		
745.02.02 Servis Çamaşır Yıkama Gideri Hesabı(2500)		
745.02.03 Müşteri Çamaşır Yıkama Gideri Hesabı(900)		
191 İndirilecek Kdv. Hesabı	864	
100 Kasa Hesabı		5664
İşletmenin “çamaşırhane yıkama” gider kaydı		

İşletmenin dönem içerisinde yaptığı Çamaşırhane Yıkama gideri alt hesapları ve tutarlarıyla birlikte yevmiye defterine aktarılmıştır.

625 Çevre Özellikli Satılan Hizmet Maliyeti Hesabı	4800	
741 Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma Hesabı		4800
741.02 Çamaşırhane Yıkama Gideri		
741.02.01 katlar çamaşır yıkama gideri hesabı(1400)		
741.02.02 servis çamaşır yıkama gideri hesabı (2500)		
741.02.03 müşteri çamaşır yıkama gideri hesabı(900)		
“yansıtma kaydı”		

Çevre özellikli hizmet üretim maliyeti hizmet üretim maliyeti yansıtma hesabına aktarılmış ve gerekli yevmiye kaydı gerçekleştirilmiştir.

741 Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma Hesabı	4800	
741.02 Çamaşırhane Yıkama Gideri		
741.02 Çamaşırhane Yıkama Gideri		
741.02.01 katlar çamaşır yıkama gideri hesabı(1400)		
741.02.02 servis çamaşır yıkama gideri hesabı(2500)		
741.02.03 müşteri çamaşır yıkama gideri hesabı(900)		
745 Çevre Özellikli Hizmet Üretim Maliyeti Hesabı		4800
745.02 Çamaşırhane Yıkama Gideri		
745.02.01 Katlar Çamaşır Yıkama Gideri(1400)		
745.02.02 Servis Çamaşır Yıkama Gideri(2500)		
745.02.03 Müşteri Çamaşır Yıkama Gideri(900)		
“hesap kapatma kaydı”		

İşletmenin hizmet üretim maliyeti yansıtma hesabı, çevre özellikli hizmet üretim maliyeti hesabına aktarılarak kapatılmıştır. Gerekli yevmiye kaydı gerçekleştirilmiştir.

İşletme 2022 yılı içinde 5000 TL’lik Buklet Malzeme Gideri gerçekleştirmiştir.

745 Çevre Özellikli Hizmet Üretim Maliyeti Hesabı	5000	
745.03 Buklet Malzemeleri Gideri		
745.03.01 Buklet Malzeme Gideri (5000)		
191 İndirilecek Kdv. Hesabı	900	
100 Kasa Hesabı		5900
İşletmenin “buklet malzeme” gider kaydı		

İşletmenin dönem içerisinde yaptığı Buklet Malzeme gideri alt hesapları ve tutarlarıyla birlikte yevmiye defterine aktarılmıştır.

625 Çevre Özellikli Satılan Hizmet Maliyeti Hesabı 741 Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma Maliyeti 741.03 Buklet Malzemeleri Gideri 741.03.01 Buklet Malzeme Gideri (5000) “ <u>yansıtma</u> kaydı”	5000	5000
--	------	------

Çevre özellikli hizmet üretim maliyeti hizmet üretim maliyeti yansıtma hesabına aktarılmış ve gerekli yevmiye kaydı gerçekleştirilmiştir.

741 Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma Hesabı 741.03 Buklet Malzemeleri Gideri 741.03.01 Buklet Malzeme Gideri 745 Çevre Özellikli Hizmet Üretim Maliyeti Hesabı 745.03 Buklet Malzemeleri Gideri 745.03.01 Buklet Malzeme Gideri(5000) “ <u>hesap kapatma</u> kaydı”	5000	5000
--	------	------

İşletmenin hizmet üretim maliyeti yansıtma hesabı, çevre özellikli hizmet üretim maliyeti hesabına aktarılarak kapatılmıştır. Gerekli yevmiye kaydı gerçekleştirilmiştir.

İşletme 2022 yılı içinde 25.700TL’lik İşletme Malzeme Gideri gerçekleştirmiştir.

745 Çevre Özellikli Hizmet Üretim Maliyeti Hesabı 745.04 İşletme Malzeme Gideri 745.04.01 Mutfak Züccaciye Gideri(21800) 745.04.02 Servis Züccaciye Gideri(3900) 191 İndirilecek Kıd Hesabı 100 Kasa Hesabı İşletmenin “işletme malzemesi” gider kaydı	25700 4626	 30.326
--	---------------------------	------------------------

İşletmenin dönem içerisinde yaptığı İşletme Malzeme gideri alt hesapları ve tutarlarıyla birlikte yevmiye defterine aktarılmıştır.

745 Çevre Özellikli Hizmet Üretim Maliyeti Hesabı 745.04 İşletme Malzeme Gideri 745.04.01 Mutfak Züccaciye Gideri(21800) 745.04.02 Servis Züccaciye Gideri(3900) 191 İndirilecek Kıd Hesabı 100 Kasa Hesabı İşletmenin “işletme malzemesi” gider kaydı	25700 4626	 30.326
--	---------------------------	------------------------

Çevre özellikli hizmet üretim maliyeti hizmet üretim maliyeti yansıtma hesabına aktarılmış ve gerekli yevmiye kaydı gerçekleştirilmiştir.

741 Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma Hesabı 741.04 işletme Malzeme Gideri 741.04.01 Mutfak Züccaciye <u>Gideri</u> (21.800) 741.04.02 Servis Züccaciye <u>Gideri</u> (3.900) 745 Çevre Özellikli Hizmet Üretim Maliyeti Hesabı 745.04 işletme Malzeme Gideri 745.04.01 Mutfak Züccaciye <u>Gideri Hesabı</u> (21.800) 745.04.02 Servis Züccaciye <u>Gideri</u> (3.900) “ <u>hesap</u> kapatma kaydı”	25.700	25.700
---	--------	--------

İşletmenin hizmet üretim maliyeti yansıtma hesabı, çevre özellikli hizmet üretim maliyeti hesabına aktarılarak kapatılmıştır. Gerekli yevmiye kaydı gerçekleştirilmiştir.

İşletmede 2022 yılı içerisinde 1.500 TL’lik Bakım Onarım Gideri gerçekleşmiştir.

745 Çevre Özellikli Hizmet Üretim Maliyeti Hesabı 745.05 Makina Bakım Onarım Gideri 745.05.01 Mutfak Ekipmanları Bakım Onarım Gideri (1500) 191 İndirilecek KDV. Hesabı 100 Kasa Hesabı İşletmenin “bakım onarım” gider kaydı	1500 270	 1770
--	-------------------------	----------------------

İşletmenin dönem içerisinde yaptığı Bakım Onarım gideri alt hesapları ve tutarlarıyla birlikte yevmiye defterine aktarılmıştır.

625 Çevre Özellikli Satılan Hizmet Maliyeti Hesabı 741 Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma Hesabı 741.05 Makina Bakım Onarım Gideri 741.05.01 Mutfak Ekipmanları Bakım Onarım <u>Gideri</u> (1500) “ <u>yansıtma</u> kaydı”	1500	1500
---	------	------

Çevre özellikli hizmet üretim maliyeti hizmet üretim maliyeti yansıtma hesabına aktarılmış ve gerekli yevmiye kaydı gerçekleştirilmiştir.

741 Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma Hesabı 741.05 Makina Bakım Onarım Gideri 741.05.01 Mutfak Ekipmanları Bakım Onarım <u>Gideri</u> (1500) 745 Çevre Özellikli Hizmet Üretim Maliyeti Hesabı 745.05 Makina Bakım Onarım Gideri 745.05.01 Mutfak Ekipmanları Bakım Onarım Gideri “ <u>hesap</u> kapatma kaydı”	1500	1500
--	------	------

İşletmenin hizmet üretim maliyeti yansıtma hesabı, çevre özellikli hizmet üretim maliyeti hesabına aktarılarak kapatılmıştır. Gerekli yevmiye kaydı gerçekleştirilmiştir.

Çevre Özellikli Genel Yönetim Giderlerinin Muhasebeleştirilmesi

İşletmenin hesap planında yapılan inceleme sonucunda genel yönetim giderleri aşağıdaki gibi sınıflara ayrılmıştır.

Tablo 6. Çevre Özellikli Genel Yönetim Giderleri Hesabı Tablosu

775 ÇEVRE ÖZELLİKLİ GENEL YÖNETİM GİDERLERİ
775.01 ELEKTRİK ENERJİSİ GİDERİ
775.01.01 Elektrik Gideri
775.01.02 Jeneratör Yakıt Gideri
775.02 ARAÇLAR YAKIT GİDERİ
775.02.01 Araçlar Benzin Gideri
775.03 SU ve KANALİZASYON GİDERİ
775.03.01 İçme Suyu Gideri
775.04 İNŞAAT BAKIM ONARIM GİDERİ
775.04.01 Bina Boya Bakım ve Malzeme Gideri
775.05 MAKİNA BAKIM ONARIM GİDERİ
775.05.01 Arıtma Bakım ve Malzeme Gideri
775.05.02 Çamaşırhane Makine Bakım Onarım Gideri
775.06 DİĞER BAKIM ONARIM GİDERİ
775.06.01 Bina ve Çevre İlaçlama Gideri
775.06.02 Bina Dekor ve Süsleme Gideri
775.06.03 Yangın Tüüpü Dolum ve Bakım Gideri
775.07 GENEL GİDERLER
775.07.01 İlk Yardım ve İlaç Malzeme Gideri
775.07.02 Marka Belgelendirme Gideri

İşletme de 2022 yılı içerisinde 200.500 TL’lik Elektrik Enerjisi gideri gerçekleşmiştir.

775 Çevre Özellikli Genel Yönetim Giderleri	200.500	
775.01 Elektrik Enerjisi Gideri		
775.01.01 Elektrik Gideri 200.000		
775.01.02 Jeneratör Yakıt Gideri 500		
191 İndirilecek Kdv Hesabı	36.090	236.590
100 Kasa Hesabı		
İşletmenin “elektrik enerjisi” gider kaydı		

İşletmenin dönem içerisinde yaptığı Elektrik Enerjisi gideri hesaplanmış ve gerekli kayıtlar ilgili hesaplara aktararak yevmiye kaydı gerçekleştirilmiştir.

632. Genel Yönetim Giderleri Hesabı	200.500	
632.03 Çevresel Özellikli Genel Yönetim Gideri		
771 Genel Yönetim Yansıtma Hesabı		200.500
771.01 Elektrik Enerjisi Gideri		
771.01.01 Elektrik Gideri 20000		
771.01.02 Jeneratör Yakıt Gideri 500		
“yansıtma kaydı”		

Genel Yönetim Giderleri Hesabı, Genel Yönetim Yansıtma Hesabına aktarılmış ve gerekli yevmiye kaydı gerçekleştirilmiştir.

771 Genel Yönetim Yansıtma Hesabı 771.01 Elektrik Enerjisi Gideri 771.01.01 Elektrik Gideri 200.000 771.01.02 Jeneratör Yakıt Gideri 500	200.500	
775 Çevre Özellikli Genel Yönetim Giderleri Hesabı 775.01 Elektrik Enerjisi Gideri 775.01.01 Elektrik Gideri 200000 775.01.02 Jeneratör Yakıt Gideri 500		200.500
“hesap kapatma kaydı”		

İşletmenin Genel Yönetim Yansıtma Hesabı, Çevre Özellikli Yönetim Giderleri hesabına aktarılarak kapatılmıştır. Gerekli yevmiye kaydı gerçekleştirilmiştir.

İşletme de 2022 yılı içerisinde 25.000 TL’lik Araç Yakıt Gideri gerçekleşmiştir.

775 Çevre Özellikli Genel Yönetim Giderleri Hesabı 775.02 Araçlar Yakıt Gideri 775.02.01 Araçlar Benzin Gideri 25000 191 İndirilecek Kdv Hesabı	25.000 4.500	
100 Kasa Hesabı İşletmenin “araç yakıt” gider kaydı		29.500

İşletmenin dönem içerisinde yaptığı Araç Yakıt Gideri hesaplanmış ve gerekli kayıtlar ilgili hesaplara aktarılarak yevmiye kaydı gerçekleştirilmiştir.

632. Genel Yönetim Giderleri Hesabı 632.03 Çevresel Özellikli Genel Yönetim Gideri	25.000	
771 Genel Yönetim Yansıtma Hesabı 771.02 Araçlar Yakıt Gideri 771.02.01 Araçlar Benzin Gideri(25000)		25.000
“yansıtma kaydı”		

Genel Yönetim Giderleri Hesabı, Genel Yönetim Yansıtma Hesabına aktarılmış ve gerekli yevmiye kaydı gerçekleştirilmiştir.

771 Genel Yönetim Yansıtma Hesabı 771.02 Araçlar Yakıt Gideri 771.02.01 Araçlar Benzin Gideri	25.000	
775 Çevre Özellikli Genel Yönetim Giderleri Hesabı 775.02 Araçlar Yakıt Gideri 775.02.01 Araçlar Benzin Gideri (25000)		25.000
“hesap kapatma kaydı”		

İşletmenin Genel Yönetim Yansıtma Hesabı, Çevre özellikli Yönetim Giderleri hesabına aktarılarak kapatılmıştır. Gerekli yevmiye kaydı gerçekleştirilmiştir.

İşletme de 2022 içerisinde 40.000 TL’lik Su ve Kanalizasyon gideri gerçekleşmiştir.

775 Çevre Özellikli Genel Yönetim Giderleri Hesabı 775.03 Su ve Kanalizasyon Gideri 775.03.01 İçme Suyu Gideri 40000 191 İndirilecek Kdv Hesabı	40.000 7.200	
100 Kasa Hesabı İşletmenin “su ve kanalizasyon” gider kaydı		47.200

İşletmenin dönem içerisinde yaptığı Su ve Kanalizasyon Gideri hesaplanmış ve gerekli kayıtlar ilgili hesaplara aktararak yevmiye kaydı gerçekleştirilmiştir.

632. Genel Yönetim Giderleri Hesabı 632.03 Çevresel Özellikli Genel Yönetim Gideri 771 Genel Yönetim Yansıtma Hesabı 771.03 Su ve Kanalizasyon Gideri 771.04.01 İçme Suyu <u>Gideri</u> (40000) “ <u>yansıtma kaydı</u> ”	40.000	40.000
--	--------	--------

Genel Yönetim Giderleri Hesabı, Genel Yönetim Yansıtma Hesabına aktarılmış ve gerekli yevmiye kaydı gerçekleştirilmiştir.

771 Genel Yönetim Yansıtma Hesabı 771.03 Su ve Kanalizasyon Gideri 771.03.01 İçme Suyu Gideri 775 Çevre Özellikli Genel Yönetim Giderleri Hesabı 775.03 Su ve Kanalizasyon Gideri 775.03.01 İçme Suyu Gideri (40000) “ <u>hesap kapatma kaydı</u> ”	40.000	40.000
---	--------	--------

İşletmenin Genel Yönetim Yansıtma Hesabı, Çevre Özellikli Yönetim Giderleri hesabına aktararak kapatılmıştır. Gerekli yevmiye kaydı gerçekleştirilmiştir.

İşletme de 2022 yılı içerisinde 3000 TL’lik İnşaat Bakım Onarım Gideri gerçekleşmiştir.

775 Çevre Özellikli Genel Yönetim Giderleri Hesabı 775.04 İnşaat Bakım Onarım Gideri 775.04.01 Bina Boya Bakım ve Malzeme Gideri 3000 191 İndirilecek Kdv. Hesabı 100 Kasa Hesabı İşletmenin “ <u>bakım onarım</u> ” <u>gider kaydı</u>	3.000 540	3.540
---	------------------	-------

İşletmenin dönem içerisinde yaptığı İnşaat Bakım Onarım Gideri hesaplanmış ve gerekli kayıtlar ilgili hesaplara aktararak yevmiye kaydı gerçekleştirilmiştir.

632. Genel Yönetim Giderleri Hesabı 632.03 Çevresel Özellikli Genel Yönetim Gideri 771 Genel Yönetim Yansıtma Hesabı 771.04 İnşaat Bakım Onarım Gideri 771.04.01 Bina Boya Bakım ve Malzeme Gideri “ <u>yansıtma kaydı</u> ”	3.000	3.000
---	-------	-------

Genel Yönetim Giderleri Hesabı, Genel Yönetim Yansıtma Hesabına aktarılmış ve gerekli yevmiye kaydı gerçekleştirilmiştir.

771 Genel Yönetim Yansıtma Hesabı 771.04 İnşaat Bakım Onarım Gideri 771.04.01 Bina Boya Bakım ve Malzeme Gideri 775 Çevre Özellikli Genel Yönetim Giderleri Hesabı 775.04 İnşaat Bakım Onarım Gideri 775.04.01 Bina Boya Bakım ve Malzeme <u>Gideri</u> (3000) “ <u>hesap kapatma kaydı</u> ”	3.000	3.000
---	-------	-------

İşletmenin Genel Yönetim Yansıtma Hesabı, Çevre Özellikli Yönetim Giderleri hesabına aktarılarak kapatılmıştır. Gerekli yevmiye kaydı gerçekleştirilmiştir.

İşletme de 2022 yılı içerisinde 37.500 TL'lik Makine Bakım ve Onarım Gideri gerçekleşmiştir.

775 Çevre Özellikli Genel Yönetim Giderleri Hesabı 775.05 Makina Bakım Onarım Gideri 775.05.01 Arıtma Bakım ve Malzeme Gideri 30000 775.05.02 Çamaşırhane Makinaları Bakım Onarım Gideri 7500 191 İndirilecek Kdv. Hesabı	37.500 6.750	
100 Kasa Hesabı İşletmenin " <u>makine bakım ve onarım</u> " gider kaydı		44.250

İşletmenin dönem içerisinde yaptığı Makine Bakım Onarım Gideri hesaplanmış ve gerekli kayıtlar ilgili hesaplara aktarılarak yevmiye kaydı gerçekleştirilmiştir.

632. Genel Yönetim Giderleri Hesabı 632.03 Çevresel Özellikli Genel Yönetim Gideri 771 Genel Yönetim Yansıtma Hesabı 771.05 Makina Bakım Onarım Gideri 771.05.01 Arıtma Bakım ve Malzeme <u>Gideri</u> (30000) 771.05.02 Çamaşırhane Makinaları Bakım Onarım Gideri (7500) " <u>yansıtma kaydı</u> "	37.500	37.500
---	--------	--------

Genel Yönetim Giderleri Hesabı, Genel Yönetim Yansıtma Hesabına aktarılmış ve gerekli yevmiye kaydı gerçekleştirilmiştir.

771 Genel Yönetim Yansıtma Hesabı 771.05 Makina Bakım Onarım Gideri 771.05.01 Arıtma Bakım ve Malzeme Gideri 30.000 771.06.05 Çamaşırhane Makinaları Bakım Onarım <u>Gideri</u> 7500 775 Çevre Özellikli Genel Yönetim Giderleri Hesabı 775.05 Makina Bakım Onarım Gideri 775.05.01 Arıtma Bakım ve Malzeme <u>Gideri</u> (30000) 775.05.02 Çamaşırhane Makinaları Bakım Onarım Gideri (7500) " <u>hesap kapatma kaydı</u> "	37.500	37.500
---	--------	--------

İşletmenin Genel Yönetim Yansıtma Hesabı, çevre özellikli Yönetim Giderleri hesabına aktarılarak kapatılmıştır. Gerekli yevmiye kaydı gerçekleştirilmiştir.

İşletme de 2022 yılı içerisinde 6750 TL'lik Diğer Bakım ve Onarım gideri gerçekleşmiştir.

775 Çevre Özellikli Genel Yönetim Giderleri Hesabı 775.06 Diğer Bakım Onarım Gideri 775.06.01 Bina ve Çevre İlaçlama Gideri 3250 775.06.02 Bina Dekor ve Süsleme Gideri 2500 775.06.03 Yangın Tüüpü Dolum ve Bakım Gideri 1000 191 İndirilecek Kdv. Hesabı	6750 1215	
100 Kasa Hesabı İşletmenin " <u>diğer bakım onarım</u> " gider kaydı		7965

İşletmenin dönem içerisinde yaptığı Diğer Bakım ve Onarım Gideri hesaplanmış ve gerekli kayıtlar ilgili hesaplara aktararak yevmiye kaydı gerçekleştirilmiştir.

632. Genel Yönetim Giderleri Hesabı 632.03 Çevresel Özellikli Genel Yönetim Gideri 771 Genel Yönetim Yansıtma Hesabı 771.06 Diğer Bakım Onarım Gideri 771.06.01 Bina ve Çevre İlaçlama Gideri(3250) 771.06.02 Bina Dekor ve Süsleme Gideri(2500) 771.06.03 Yangın Tüpü Dolum ve Bakım Gideri(1000) “yansıtma kaydı”	3750	6750
--	------	------

Genel Yönetim Giderleri Hesabı, Genel Yönetim Yansıtma Hesabına aktarılmış ve gerekli yevmiye kaydı gerçekleştirilmiştir.

771 Genel Yönetim Yansıtma Hesabı 771.06 Diğer Bakım Onarım Gideri 771.07.01 Bina ve Çevre ilaçlama Gideri 3250 771.06.02 Bina Dekor ve Süsleme Gideri 2500 771.06.03 Yangın Tüpü Dolum ve Bakım Gideri 1000 775 Çevre Özellikli Genel Yönetim Giderleri Hesabı 775.06 Diğer Bakım Onarım Gideri 775.06.01 Bina ve Çevre İlaçlama Gideri(3250) 775.06.02 Bina Dekor ve Süsleme Gideri(2500) 775.06.03 Yangın Tüpü Dolum ve Bakım Gideri(1000) “hesap kapatma kaydı”	6750	6750
---	------	------

İşletmenin Genel Yönetim Yansıtma Hesabı, çevre özellikli Yönetim Giderleri hesabına aktararak kapatılmıştır. Gerekli yevmiye kaydı gerçekleştirilmiştir.

İşletme de 2022 yılı içerisinde 21.500 TL’lik Genel Giderler gideri gerçekleşmiştir.

775 Çevre Özellikli Genel Yönetim Giderleri Hesabı 775.07 Genel Giderler 775.07.01 İlk Yardım ve İlaç Malzemesi Gideri 1.500 775.07.02 Marka ve Belgelendirme Gideri 20.000 191 İndirilecek Kdv Hesabı 100 Kasa Hesabı İşletmenin “ genel giderler” gider kaydı	21.500 3870	25.370
---	--------------------	--------

İşletmenin dönem içerisinde yaptığı Genel Giderler gideri hesaplanmış ve gerekli kayıtlar ilgili hesaplara aktararak yevmiye kaydı gerçekleştirilmiştir.

632. Genel Yönetim Giderleri Hesabı 632.03 Çevresel Özellikli Genel Yönetim Gideri 771 Genel Yönetim Yansıtma Hesabı 771.07 Genel Giderler 771.07.01 İlk Yardım ve ilaç Malzemesi Gideri(1500) 771.07.02 Marka ve Belgelendirme Gideri(20.000) “yansıtma kaydı”	21.500	21.500
---	--------	--------

Genel Yönetim Giderleri Hesabı, Genel Yönetim Yansıtma Hesabına aktarılmış ve gerekli yevmiye kaydı gerçekleştirilmiştir.

771 Genel Yönetim Yansıtma Hesabı	21.500	
771.07 Genel Giderler		
771.07.01 İlk Yardım ve İlaç Malzemesi Gideri 1.500		
771.07.02 Marka ve Belgelendirme Gideri 20.000		
775 Çevre Özellikli Genel Yönetim Giderleri Hesabı		21.500
775.07 Genel Giderler		
775.07.01 İlk Yardım ve İlaç Malzemesi Gideri(1500)		
775.07.02 Marka ve Belgelendirme Gideri(20.000)		
"hesap kapatma kaydı"		

İşletmenin Genel Yönetim Yansıtma Hesabı, çevre özellikli Yönetim Giderleri hesabına aktarılarak kapatılmıştır. Gerekli yevmiye kaydı gerçekleştirilmiştir



Sonuç

İnsanlığın varlığıyla birlikte başlayan Sanayi Devrimi ve toplumların etkisiyle giderek artan çevresel sorunlar muhasebe ve çevre ilişkisinin ortaya çıkmasına zemin hazırlamıştır. Bu nedenden dolayı muhasebenin sosyal sorumluluk kavramı gereği çevreyi koruma, en az zarar verecek şekilde faaliyetleri yürütme ve bu faaliyetleri yürütürken çevre de oluşabilecek zararların boyunu ölçmek gerekir. Verilen zararları değerlendirmek ve en aza indirmek için çevre muhasebesi uzmanları tarafından önlemler alınır.

Doğa bizlere geçmiş nesillerden bizlerden ise gelecek nesillere aktarılacak bir mirastır. Bu mirası en az zarar ve tahrip ile aktarmamız gerekmektedir, dolayısıyla çevreye verilebilecek zararlar sadece insan eliyle değil işletmeler aracılığıyla da önlenmelidir. Her kurum sorumluluk bilinciyle atıklarını ve zararları maddelerini doğaya karıştırmadan zararlılıklarını en az seviyeye indirmelidir. Bu kontrol sadece doğanın yararına değil işletmelerinde maliyetlerini düşürmek için gerekli tedbirleri alıp fazla maliyetlerden kurtulmasına yardımcı olmaktadır.

Diğer muhasebe alanları gibi çevre muhasebesi de bir uzmanlık alanıdır ve kendi için de farklılaşan bir yapıya sahiptir. Çevre muhasebesini doğru anlamak ve uygulamak yöneticiler açısından son derece önemlidir. Kayıtların düzenli ve doğru sistemle tutulması yöneticilere kontrol ve anlamlandırma için zaman kazandırırken yapılan fazla maliyetleri belirlemekte ve bu maliyetleri en aza indirmekte fırsat sunmaktadır.

Bu çalışmamızda hizmet üretim giderleri belirlenmiş ve sizlere sunulmuştur. İşletmelerin çevre ile ilgili muhasebe kayıtlarını, muhasebe sistemlerine uyumlu bir hale getirmeleri çevreye dair alınacak kararların daha doğru ve güvenilir olmasını sağlayacaktır.

Hizmet üretim işletmelerinin, çevreyle ilgili muhasebe işlemlerini muhasebe sistemlerine dahil etmeleri, çevreye yönelik kararların alınmasında çok önemli bir yer tutacaktır.

Çalışmaya konu olan otel yeni kurulmuş ve faaliyete başlama süresi ile tezin eş güdümlü gittiği dönemde elde edilen veriler ilk altı aylık verilerdir. Dolayısıyla verilen hizmet kalemlerin bir kısmı oluşmamıştır. Bundan dolayı eksik olan kalemler üzerinden yorum yapılamamaktadır.

Çalışma kapsamında otelin altı aylık gelirinin 3.649.817,95 TL olduğu maliyetlerinin 1.743.725,92 olduğunu çevresel maliyetlerin 813.500 TL olduğu tespit edilmiştir. Toplam maliyet tutarının toplam gelire oranı 0,47'dir. Çevresel maliyetlerin toplam maliyet içerisindeki oranı 0,46'dır. İşletme yeni kurulan bir işletme olduğu için maliyet toplamı yüksektir. İşletme güncel maliyet hesaplama yöntemi kullanarak maliyetleri etkin bir biçimde kontrol ederek

düşürebilir.

Ülkemizde yapılan çevre muhasebesi çalışmalarının geneli üretim işletmesi temelli olup hizmet sektörü boyutunda çalışmalar oldukça azdır. Çalışmanın özgün alanı hem Karadeniz Bölgesinde bulunan bir il işletmesi olması hem de yeni kurulan bir işletmenin eksikliklerinin neler olduğu göz önüne koymaktadır.

Çalışma da yararlandığımız Bayberd Otel hem yeni kurulmuş olduğundan hem de Bayburt ilinin küçük olması bakımından bir kısım veri eksiklikleri ortaya çıkmıştır.

Çalışma sonucunda edinilen yüzdesel değerlere bakacak olursak Bayberd Otelin çevreye verdiği önem ve ehemmiyet oldukça yüksektir. İşletmenin sosyal sorumluluk kavramı gereğince doğaya karşı özverili ve korumacı yaklaştığı söylenilebilir. İşletme faaliyetlerini sürdürürken çevreye canlılara ve bilhassa doğanın doğal dengesinin bozulmamasına dikkat ettiği görülmektedir.

KAYNAKÇA

- Aksu, A. (2005). *Avrupa Birliğine Uyum Sürecinde Çevre Yönetim Sistemi ve Yerel Yönetimler (Karşılaştırmalı Bir Yönetim Model Yaklaşımı)* (Yüksek Lisans Tezi). Trakya Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kamu Yönetimi ABD. , Edirne.
- Alagöz, A., & Yılmaz, B. (2001). Çevre muhasebesi ve çevresel maliyetler. *Sosyal Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 1(1-2), 147-158.
- Alagöz, M. (2012). *Konaklama İşletmelerinde Çevre Muhasebesi Uygulamaları: Marmaris İlçesi Örneği* (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Muğla Sıtkı Koçman Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Muğla.
- Altunbaş, D. (2006). “Uluslararası Sürdürülebilir Kalkınma Ekseninde Türkiye’deki Kurumsal Değişimlere Bir Bakış”.<http://biibf.comu.edu.tr/daltunbasmakale.pdf>, (01.06.2006)
- Bansal, P. (2005). Evolving Sustainably: A longitudinal Study Of Corporate Sustainable Development. *Strategic Management Journal*, 26(3), 197-218.
- Başkale, E. (2009). Çevre Muhasebesi ve Uygulaması (Yüksek Lisans Tezi). Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Batie, S. Sustainable Development ;Challenges to the profession of Agricultural Economics, *American Journal of Agricultural Economics*, Vol. 71. December, 1989
- Beller, Beyhan, Ali Deran, Ayşe Gül Hatipoğlu (2012). Çevre Maliyetlerinin Hesaplanması ve Muhasebeleştirilmesi: Bir Çimento Fabrikasında Vaka Çalışması. Çağ Üniversitesi. *Journal of Social Sciences*, sayı: 9(1)
- Caniato, F., Caridi, M., Crippa, L., ve Moretto, A. (2012). Environmental Sustainability In Fashion Supply Chains: An Exploratory Case Based Research. *International journal of Production Economics*, 135(2) , 659-670.
- Çalış, Y. (2013). Çevresel maliyetlerin muhasebeleştirilmesi. *Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 34(1), 175-190.
- Çemrek, F., Bayraç, N. H. (2013). Sürdürülebilir Kalkınma Skorunun Hesaplanması. *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 14(2), 131- 152.
- Dulupçu, M. A. (2006). “Sürdürülebilir Kalkınma Politikasına Yönelik Gelişmeler”. *Başbakanlık Dış Ticaret Müsteşarlığı*, <http://www.dtm.gov.tr/ead/DTDERGI/OCAK2001/politika.htm>, (02.06.2006).
- Emrealp, S. (2005). “Türkiye Yerel Gündem 21 Programı”, Yerel Gündem 21 Uygulamalarına Yönelik Kolaylaştırıcı BilSEYMEN, D., “Dış Ticaret-Çevre İlişkilerinin Dengelenmesi: Sürdürülebilir Ticaret, Teori ve Türkiye Değerlendirmesi”. *D.E.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Cilt:7, Sayı:3, 2005 giler Elkitabı, Birmat Matbaası, 2. Baskı, Şubat.
- Gökçe, C. G., Barış, E. M. (2015). “ Çevresel Etki Değerlendirmesi (ÇED)- Stratejik Çevresel Değerlendirme (SÇD) İlişkisi ve Peyzaj Planlama Sürecinde Stratejik Çevresel Değerlendirmenin Önemi”. *International Journal of Science Culture and Sport (IntJSCS)*, July, 782- 792.
- Gölpek, F. (2010). Yükseköğretim Finansmanında Fayda – Maliyet Analizi”. *EKEV Akademi Dergisi*, Sayı 44, 343-352.

- Harrington, W., Heinzerling, L. ve Morgenstern, RD (2010). Düzenleyici etki analizini çevreleyen tartışmalar. *Reform düzenleyici etki analizinde* (s. 10-19). Routledge.
- Holden, E., Linnerud, K. ve Banister, D. (2017). The Imperatives Of Sustainable Development, *Sustainable Development*, 25(3), 213-226.
- Hiçyorulmaz, E. (2015). *Çevre Muhasebesi ve Çimento Fabrikalarının Çevre Muhasebesine Olan Duyarlılığı: Çorum Votorantim Çimento Fabrikası Uygulaması* (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Hitit Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Çorum, Türkiye.
- Haftacı, V. (2013). Yönetim Muhasebesi. Kocaeli: Umuttepe Yayınları.
- https://www.ktu.edu.tr/dosyalar/ormanamenajmani_49c63.pdf(erişim tarihi 23.12.2021)
- Kara, A. (2002). *Avrupa Birliği'nde ve Türkiye'de Çevresel Etki Değerlendirmesi ve Uygulamaların Karşılaştırılması* (Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi). Gazi Üniversitesi Fen Bilimleri Enstitüsü, Ankara.
- Kaymaz, A.R., Konaklama İşletmelerinde Sorumluluk Muhasebesi Sistemi ve Shareton Voyager Antalya Otelinde Bir Uygulama, Afyon Kocatepe Üniversitesi SBE, Afyon, 2000
- Kırlioğlu, H., & Can, A. V. (2006). Çevresel muhasebede kavramsal tartışmaların gelişimi ve analizi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (32), 1-12.
- Lazol, İ., Muğal, E., & Yücel, Y. (2008). Sürdürülebilir bir çevre için çevre muhasebesi ve KOBİ'lere yönelik bir araştırma. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (38), 56-69.
- Memiş, M.Ü. (2009). İşletme yönetimi aracı olarak kaynak olarak. *Çukurova Üniversitesi İİBF Dergisi*, 13 (1), 89-106.
- Moldan, B., Janousková, S. ve Hak, T. (2012). How To Understand And Measure Environmental Sustainability: Indicators And Targets, *Ecological Indicators*, Vol:17, 4-13.
- Morelli, J. (2011). Environmental Sustainability: A Definition for Environmental Professionals, *Journal of Environmental Sustainability*, Vol: 1(1), Article 2, 1-10.
- Okutmuş, E., & Ergül, A. Kurumsal Karne Ve Karar Alma İlişkisi: Alanya'daki 5 Yıldızlı Konaklama İşletmelerinde Bir Uygulama. *Dokuz Eylül Üniversitesi İşletme Fakültesi Dergisi*, 15(1), 17-40.
- Özbirecikli, M., ve Melek, Z. (2002). Çevre Muhasebesi ve Çevresel Maliyetlerin Maliyet Muhasebesi Sistemine Etkileri ve Bir Araştırma. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı:14.
- Özkol E, A. (1998). Çevre muhasebesi. *Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 13(1), 15-26.
- Pearce, D., Markandya, A., Barbier, E. B., Yeşil Ekonomi İçin Mavi Kitap, (Çev: Kafaoğlu, T., Kafaoğlu, A. B.), Alan Yayıncılık, İstanbul 1993.
- Pekin, Ahmet. Çimento Endüstrisinde Çevre Kirliliği Kontrolü.
Kaynak:www.ekutuphane.imo.org.tr/pdf/12323.pdf, (Erişim Tarihi: 21.11.2021)
- Prasad, M., Mishra, T. ve Bapat, V. (2019). Corporate Social Responsibility And Environmental Sustainability: Evidence From India Using Energy Intensity As An Indicator Of Environmental Sustainability, *IIMB Management Review*, Vol: 31 (4), 374-384.
- Robinson, R. (1993). "Cost – Benefit Analysis" [Fayda – Maliyet Analizi]. *BMJ* 307, 924 – 926.
- Sathaye, J., Shukla, P. ve Ravindranath, N. (2006). Climate Change, Sustainable Development And India: Global And National Concerns, *Current Science*, Vol: 90 (3), 314-325.
- Schneider, M. ve Peres, CA (2015). Brezilya Amazon Bölgesi'ndeki devlet destekli tarım yerleşimlerinin çevresel maliyetleri. *PloS bir*, 10 (8), e0134016.

Taşkın, N. (2019). Çevre Muhasebesi ve Bir Uygulama.

Tuğlu, Ü. (2010). *Çevre muhasebesi ve Alanya'daki bir konaklama işletmesinde Uygulanması*(Yüksek Lisans Tezi). Akdeniz Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Antalya.

U.S Department of Energy (2020).Environmental Sustainability,
<https://www.energy.gov/lm/listings/environmental-sustainability> ,08.04.2020.

UN, “Report of the World Commission on Environment and Development: Our Common Future”, <http://www.un-documents.net/ocf-02.htm#I>, (18.12.2022).

Yacob, P., Jaganathan, M., Fared, M., Wira, A. ve Fong, Y. (2019). An Empirical Investigation of Green Initiatives And Environmental Sustainability For Manufacturing SMEs, Journal of Manufacturing Technology Management, 1-6.

2872 Çevre Kanunu



ÖZ GEÇMİŞ

Fatma YILMAZ, yılının ayında’ta dünyaya geldi. İlköğrenimini ilk olarakİlköğretim Okulunda başladı daha sonra İlköğretim Okulunda tamamladı. Ardından Lisesinde lise eğitimini tamamladı. yılında Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi’ni kazandı. Üniversitesi’nden yılında mezun olduktan sonra bir sonraki yıl Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı’nda Tezli Yüksek Lisans eğitimine başladı. “Konaklama İşletmelerinde Çevre Muhasebesi; Bayburt İlinde Örnek Uygulama” adlı tez çalışmasını gerçekleştirdi.

