

MUHASEBE STANDARTLARI BAĞLAMINDA OTEL İŞLETMELERİNDE ÇEVRE MUHASEBESİ

Ahmet AKTÜRK¹
Fatma AKCANLI²
Hasan ŐENOL³
Yılmaz AKYÜZ⁴

ENVIRONMENTAL ACCOUNTING IN HOTEL COMPANIES IN ACCOUNTING STANDARDS CONTEXT

Öz

Günümüzde, işletmeler faaliyetlerini yerine getirirken kar maksimizasyonu, kaynak kıtlığı, ihtiyaçların sonsuz olması, doğal kaynakların bilinçsizce tüketilmesi ve hızla ilerleyen teknolojik gelişmeler gibi nedenlerden dolayı çevreye ilişkin birçok soruna neden olmaktadır. Bu sorunlara çözüm bulabilmek için yapılan çabalar, ilk bakışta işletmeler için ilave maliyet anlamına gelse de orta ve uzun vadede maliyetlerin azaltılması ve hatta çeşitli ek gelirler elde etme imkânları oluşturabilmektedir. Turizm sektöründe ise çevreye duyarlılık, günümüzde ayrı bir öneme sahiptir. Her geçen gün turist profilinin çevreye daha duyarlı hale geldiği ve rezervasyon sürecinde çevreye önem veren otellerin ön plana çıktığı düşünüldüğünde, çevreye duyarlılık kavramının daha belirgin hale geldiği görülecektir. Bu süreçte yerini almak isteyen oteller gerek ulusal gerekse uluslararası geçerliliği olan belgelere sahip olmak için çaba sarf etmektedirler. İşletme yönetimin ve diğer ilgililerin, çevreyle ilgili finansal nitelikteki bilgi ihtiyaçlarının karşılanması noktasında ise çevre muhasebesi devreye girmektedir. Bu çerçevede çalışmada muhasebe standartları (TMS/TFRS) bağlamında otel işletmelerinde çevre muhasebesi, çevreye duyarlılığa ilişkin finansal gelişmelerin raporlara yansıtılması ve bu bilgilerin toplum ile paylaşılmasının önemi üzerinde durulmuştur. Çalışmada muhasebe standartlarının getirdiği yenilikler de dikkate alınarak çevre muhasebesi için hesap planı önerisi yapılmıştır. Ayrıca çevre muhasebesinin otel işletmelerinde sağlıklı işleyebilmesine yönelik çeşitli önerilerde de bulunulmuştur.

Anahtar Kelimeler: Çevre Muhasebesi, Muhasebe Standartları (TMS/TFRS), Otel İşletmeleri

¹ Akdeniz Üniversitesi, akturk@akdeniz.edu.tr

² Uşak Üniversitesi, fatma.akcanli@usak.edu.tr

³ Süleyman Demirel Üniversitesi, hasansenol@sdu.edu.tr

⁴ Uşak Üniversitesi, yilmaz.akyuz@usak.edu.tr

Bu çalışma, 1-4 Aralık 2011 tarihleri arasında Isparta'da düzenlenen 1.Uluslararası Eğirdir Turizm Sempozyumu'nda bildiri olarak sunulmuştur.

Abstract

Nowadays, companies cause a lot of environmental problems because of profit maximization, lack of resources, the endless needs, rapidly advancing technological developments, unconscious consumption of natural resources, as they execute their operations. At first glance, these efforts in order to remove environmental pollution means additional cost to companies in the short term nevertheless they can have a chance of cost minimization in medium and long term and even additional income in this process. Especially, the environmental sensitivity in the tourism sector has a different importance. At present, tourist' profile is gradually more sensitive gradually and the hotels which are giving more important to the environment have been at the forefront. The hotels which want to take place in this process have been committing to have documents which have both national and international validity. To meet the needs of business management and related people about the enviroment, enviromental accounting has started up. The study of accounting standards (TAS/TFRS) in the context of the hotel enterprises is focused on enviromental accounting, reflecting the financial progress on enviromental sensitivity reports and sharing those info with the community. Considering the news about accounting standards, a chart of accounts is suggested to enviromental accounting as well. Besides, various suggestions were made for he healthy functioning of enviromental accounting.

Keywords: Environmental Accounting, Accounting Standards (TAS/TFRS), Hotel Companies

1. Giriş

Sonsuz olan ihtiyaçların sınırlı kaynaklarla karşılanabilmesi günümüz koşullarında mümkün olabilirken, bu durumun gelecekte de bugünkü gibi sorunsuz olarak sürdürülebilmesi mümkün olmayabilir. Bu noktada sürdürülebilir kalkınmanın sağlanması ve gelecek nesillerinde sorunsuz olarak ihtiyaçlarının karşılanabilmesi için hem toplumun hem de işletmelerin üzerlerine düşen sorumlulukların bilincinde olmaları gerekmektedir.

Ekonomik birimler olan işletmeler, çevreden bağımsız olarak yaşayan kuruluşlar değildir ve çevrenin korunması ile ilgili önemli sosyal sorumluluklara sahiptirler. Çünkü toplumun ihtiyaçlarını karşılamak için kıt olan kaynaklarla mal ve hizmet üreten işletmeler, doğal kaynakları üretim girdisi olarak kullanmaktadırlar. Bu anlamda işletmeler toplumun ihtiyaçlarını karşılamaya çalışırken, aslında çeşitli çevre sorunlarına da neden olabilmektedirler (Akcanlı, 2010: 6).

Çevresel sorunların, teknolojik gelişmeler ve bunların uygulamaya konulması ile birlikte fazlalaşma eğilimi gösterdiği bilinmektedir. 1990'lı

yıllardan itibaren hızla gelişen küreselleşme olgusu hem çevre bilincinin etkin biçimde yaygınlaşmasına yol açmış, hem de çevre korumacılığı konusunda ulusların birlikte hareket etmelerini kolaylaştırıcı etki sağlamıştır (Güvemli ve Gökdeniz, 1996: 23).

Tek düzen hesap planı ve finansal tablolar her zaman finansal anlamda ele alınmış ve kurumun kendi çıkarı, ortakların çıkarı, yabancı kaynaklar dolayısıyla üçüncü kişilerin çıkarı ve birde doğal paydaş olarak devletin çıkarı ön planda tutulmuştur. Bu çıkar grupları içinde asıl doğal paydaş olan çevre henüz gerekli yerini alamamıştır. Bütün bunlara rağmen, çevresel sorunların daha çok gelişmiş ülkelerde ortaya çıkmasının da etkisi ile çevre muhasebesi kavramı giderek gelişmektedir (Güvemli ve Gökdeniz, 1996: 23).

Günümüzde sürdürülebilir kalkınmanın gerçekleştirilebilmesi için ekonomi ile çevre arasındaki dengeyi sağlamaya yardımcı olacak bilgilerin çevre muhasebesi ile elde edilebilmesi umut verici bir yaklaşım olarak ifade edilebilir (Mutlu, 2007: 169). Çünkü sürdürülebilir kalkınma; gelecek nesillerin ihtiyaçlarını karşılayabilmek ve var olan kaynakları tehlikeye atmadan bugünkü ihtiyaçların karşılanması olarak tanımlanabilir (Haftacı ve Soyulu, 2007: 111).

Çevre muhasebesiyle elde edilen finansal bilgiler ticaret, üretim ve hizmet işletmelerini doğrudan veya dolaylı yoldan ilgilendiren birçok unsuru taşımaktadır. Bu işletme türlerinden otel işletmeleri, sundukları hizmetin kalitesi ve gelecekte kullanacakları doğal kaynakların sürekliliğini sağlayabilmeleri açısından çevre muhasebesi aracılığıyla elde edilen bilgelere gereksinim duymaktadırlar. Bu noktada işletmelerin çevreye olan duyarlılık ölçülerinin belirlenebilmesi için (Reuland, 2008: http://turismdurabil.ro/literatura/cp/CP-in-Hotels/e_bat_sba_hotel-guide.pdf);

- Su ve enerji dâhil olmak üzere hammadde kullanımında akılcılığı ön planda tutmak,
- Atık yönetiminin iyileştirilmesi ve atık değerinin azaltılmasına dikkat etmek,
- Lojistik iyileştirmelerde ve satın alma politikalarının daha fazla doğaya uyum göstermesini sağlamak,
- Çevre iyileşmelerinin sağlanmasını ön planda tutmak,
- Çevresel konuların öneminin herkesime bildirilmesi yönünde çalışmaların yapılmasını sağlamak olarak sıralanabilir.

Çevreye ilişkin kaynaklardan her geçen gün daha fazla istifade eden otel işletmelerinin çevre ve çevre muhasebesi ile de yakından ilgisi olması gerekmektedir. Aksi takdirde doğanın işletmelere sunduğu kaynakların sınırsız olduğu düşünmek bir hata olacaktır. Bu çalışmada muhasebe standartları bağlamında otel işletmelerinde çevre muhasebesi, çevreye duyarlılığına ilişkin finansal gelişmelerin raporlara yansıtılması ve bu bilgilerin toplum ile paylaşılmasının önemi üzerinde durulacaktır. Çalışmada muhasebe standartlarının (TMS/TFRS) getirdiği yenilikler de dikkate alınarak çevre muhasebesi için hesap planı önerisine yer verilecektir. Yine çevre muhasebesinin sağlıklı işlemesine yönelik işletme yönetimine çeşitli önerilerde bulunulacaktır.

2. Otel İşletmelerinde Muhasebe Sistemi

Otel, seyahat eden kişilerin başta konaklama olmak üzere, yeme-içme, eğlenme gibi gereksinimlerini gidermeye dönük olarak yapılandırılmış, personeli, mimarisi, uygulamaları ve konuk ile olan bütün ilişkileri belirli kurallara ve standartlara bağlanmış olan işletmelerdir (Kozak ve Diğerleri, 1998:2)

Bu işletmeleri diğer ticari ve sanayi işletmelerinden ayıran özellikler şunlardır (Şener, 1997:4):

- Otel işletmeleri zamana duyarlıdır,
- Otel işletmeciliği emek-yoğun işletmelerdir,
- Otel işletmeciliği dinamikdir,
- Otel işletmeleri günün 24 saati faaliyet gösteren işletmelerdir,
- Otel işletmelerinde sermayenin büyük bir kısmı sabit değerlere bağlanmıştır,
- Otel işletmelerinde satışlar genel olarak peşindir ve yaygın olarak kredi kartı kullanılmaktadır,
- Otel işletmelerinde konuklar kendilerine sunulan hizmeti, servis ücreti ile birlikte öder.

Bu farklılıklarla beraber her işletmede olduğu gibi otel işletmelerinde de tüm faaliyetlerin verimli bir şekilde yürütülebilmesi için bir muhasebe sistemine ihtiyaç duyulmaktadır. Otelde yürütülen faaliyetlerle ilgili hesapların kaydedilmesi, sınıflandırılması ve bunlarla ilgili raporların eksiksiz bir şekilde hazırlanması ile görevli olan muhasebe bölümünün amaçları, genel olarak şu şekilde sıralanmaktadır (Şener, 1997:163):

- İşletmenin varlık ve kaynakları üzerinde para ile ifade edilebilen kıymet hareketlerinin devamlı olarak kayıt ve denetimini yapmak,
- Çeşitli hesap dönemlerindeki bilgilerden hareketle istatistiki bilgiler sağlamak,
- Otelin tüm bölümlerine ilişkin bölümsel gelir ve giderleri dolayısıyla, işletme geneline ilişkin gelir ve giderleri tespit etmek,
- Sunulan çeşitli mal ve hizmetlerin maliyetlerini tespit ederek, bölümlerin ve genel olarak işletmenin kârlılığını ölçmek ve bu bilgilere ilişkin tabloları hazırlamak,
- Muhasebe bölümü, yukarıda belirtilmiş olan çalışmaları gerçekleştirmek yoluyla, maliyetleri en ince ayrıntısına kadar bölümlere ayrılarak, yönetimin kârlılık oranlarını rahatlıkla saptayabilmesinde önemli bir görev üstlenmektedir.

Bu genel görevlerin ötesinde otel işletmeleri, günün gelişen ve değişen koşullarına uyum sağlamak amacıyla muhasebe bölümlerinde yenilikçi uygulamaları da gündeminde tutmalıdır. Bu uygulamalardan birisinde çevre muhasebesi olarak karşımıza çıkmaktadır.

3. Muhasebe Standartları Bağlamında Otel İşletmelerinde Çevre Muhasebesi

Otel işletmeleri, yatırım aşamasından sunum aşamasına kadar çevreyle sürekli etkileşim halindedirler. Dolayısıyla otel işletmelerinin sadece kendi faaliyetlerini sürdürebilmeleri öncelikli amaçları arasında yer almamalı, faaliyetlerini sürdürdükleri çevredeki toplumunda çıkarlarını düşünmeleri gerekmektedir. Bu da sosyal sorumluluk bilinciyle ilgilidir. Hizmet alanında faaliyet gösteren işletmelerden otel işletmelerinin sabit sermaye yatırımlarının yüksek olması ve yapılan yatırımın farklı bir yere taşınmasının mümkün olmadığı düşünöldüğünde sürdürülebilir bir gelecek için otel işletmelerinde çevre muhasebesi önemlidir (Aslanertik ve Özgen, 2007: 170-172).

3.1. Çevre Muhasebesi Tanımı ve Önemi

Günümüzde çevreye ilişkin kaynaklar tükendikçe önemi daha belirgin hale gelmekte ve toplumun tüm katmanları daha duyarlı hale gelmektedir. İşletmelerinde toplumun bir parçası olarak çevreye bakış açısı

değişmektedir. Toplumun bu duyarlılığına cevap verebilmek için gün geçtikçe çevre muhasebesinin de önemi artmaktadır.

Çevre muhasebesi, “Çevrenin negatif etkilerinin ölçümlenerek tanımlanması ve bunların muhasebe sistem uygulamalarında öngörülmesidir” şeklinde tanımlanabilir (Güvemli ve Gökdeniz, 1996: 23).

Bir başka ifadeyle, doğada hazır halde bulunan varlıkların kullanılmasıyla, işletmelerin elde edecekleri faydaların ve katlanacakları maliyetlerin tespit edilmesine yardımcı olan bilim dalıdır (Bengü ve Can, 2009: 156-157).

Yeşil muhasebe olarak da adlandırılan çevre muhasebesi, çevre ile ilgili bilgilerin muhasebe sistemi içinde yer almasını amaçlamaktadır. Bu muhasebe dalı içinde çevresel bilgiler, çevresel sorunların belirlenmesi, önlenmeye çalışılması (sosyal sorumluluk kavramı gereği) ve bu sorunların azaltılmasıyla ilgili faaliyetlerin izlenmesini amaçlamaktadır. Çevre muhasebesinin işlevlerinden birisi de çevresel faktörlerin dikkate alınarak, kâr/zarar hesaplamalarını ve finansal bilgilerin genel kabul görmüş muhasebe kurallarına dayanarak düzenlenmesini kapsamaktadır (Akcanlı, 2010: 161-162). Bu anlamda hazırlanan finansal raporlar; işletmelerin geçmişte, bugünde ve gelecekte çevreyi korumak için ne ölçüde çaba gösterdiklerini ve ne kadar maliyete katlandıklarının belirlenmesine yardımcı olacaktır.

İşletmeler değişimin gerisinde kalmamak, artan tüketici taleplerine cevap vermek ve çevreye karşı daha duyarlı bir işletme olmak için bazı maliyetlere katlanmak zorundadırlar. Çevreye duyarlı olan işletmeler, doğal çevreyi karar alma süreçlerinde önemli bir unsur olarak dikkate alarak, söz konusu faaliyetlerinde çevreye verilen zararı minimuma indirmeyi veya tamamen ortadan kaldırmayı amaç edinmelidirler. Bu çerçevede çevreyi korumak anlayışını işletme politikalarıyla bütünleştiren işletmeler, sosyal sorumluluk kapsamında topluma karşı görevlerini yerine getiren işletmeler olarak değerlendirilebilir (Nemli, 2001: <http://www.sbf.istanbul.edu.tr/dergi/sayi23-24/17.htm>).

Günümüzde işletmelerin çevreyi korumak adına yürüttükleri faaliyetler – çevre muhasebesi de dâhil olmak üzere- devlet tarafından da teşvik edilmektedir. Özellikle turizm sektöründe Kültür Turizm Bakanlığı tarafından yürütülen “çevreye duyarlı konaklama tesisi projesi” bunlardan birisidir. Yeşil yıldız olarak da bilinen bu uygulamanın amacı sürdürülebilir turizm kapsamında, çevrenin korunması, çevre bilincinin geliştirilmesi, turistik tesislerin çevreye olan olumlu katkılarının teşvik

edilmesi ve özendirilmesi amacıyla, çevreye duyarlı konaklama tesislerinin sınıflandırılmasına ve belgelendirilmesini sağlamaktır.

Günümüzün önemli sorunlarından biri haline gelen ve farklı açılardan farklı değerlendirmelere konu olan çevrenin korunmasından ve geliştirilmesinden herkes sorumludur. Çevrenin korumasında genel menfaatin bulunması, çevre sorunlarından her kesimin etkilenmesi, çevresel varlıkların her kesime ait olması, alınacak önlemlerin her kesimin menfaatini ilgilendirmesi ve etkili şekilde uygulanmasının her kesimin katkısına bağlı olması nedeniyle muhasebeye de bu konuda görevler düşmektedir (Erençin, 2001: 69).

3.2. Literatür Taraması

Muhasebe standartları özelinde çevre muhasebesi üzerine yapılmış çalışmalara aşağıda yer verilmiştir.

Ulusan (2010) çalışmasında; muhasebe standartlarının çevresel maliyet ve borçların raporlanması açısından incelenmiştir. Çalışmanın sonucunda çevresel maliyet ve borçların raporlanabilmesi için belli bir standardın olmadığını, ancak bu sorunun mevcut standartların muhasebe ilkeleri çerçevesinde raporlanmasıyla aşılmaya çalışıldığını ifade etmiştir.

Çetin ve Akarçay Öğüz (2010) çalışmalarında; Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) 37 karşılıklar, koşullu borçlar ve koşullu varlıkları incelemiştir. Ayrıca çalışmada standart kapsamında çevre zararları tazmin karşılıklarının hesap planı çerçevesinde hangi hesaplarda gösterilebileceğine yönelik açıklamalar getirmiştir.

Barbu ve diğerleri (2011); Almanya, Fransa ve İngiltere’de Uluslararası Muhasebe Standartları/Uluslararası Finansal Raporlama Standartları’na (IAS/IFRS) tabi, zorunlu çevresel raporlama yapan işletmeler üzerine karşılaştırmalı bir analiz yapmışlardır. Çalışmalarında aynı muhasebe standartlarına tabi fakat farklı ülkelerde yer alan işletmelerde çevresel raporlamaya ilişkin farklı sonuçlar ortaya çıkabildiğini göstermişlerdir. Bunun nedenini de ülkelerin çevreyi korumak adına koydukları IAS/IFRS dışındaki farklı kuralların etkili olduğunu (örneğin, Fransa ve İngiltere’deki uygulamaların daha belirgin olması) belirtmişlerdir.

Firoz ve Ansari (2010); çalışmalarında çevre bilinci ve çevre muhasebesi üzerinde durmuşlardır. IAS/IFRS’de çevre muhasebesi ile ilgili yapılan düzenlemelere işaret etmişlerdir.

Otel işletmelerinde çevre muhasebesi üzerine yapılmış çalışmalara aşağıda yer verilmiştir.

Peršić ve diğerleri (2005); yaptıkları çalışmada çevrenin serbest bir mal olarak görülemeyeceği ve korunması gerektiğini vurgulamışlardır. Bu noktada çevre muhasebesi de dâhil olmak üzere birçok gruba görevler düştüğüne değinmişlerdir. Yine var olan muhasebe sistemlerini fazla yormadan nasıl çevre muhasebesi uygulamalarının kolaylıkla yapılabileceği ve çevre maliyetlerinin nasıl sınıflandırılabilirliği de tartışılmıştır.

Aslanertik ve Özgen (2007); çalışmalarında otel işletmelerinde her geçen gün daha önemli hale gelen çevre muhasebesi üzerinde durmuşlardır. Otel işletmelerinin çevreye gereken önemi vermemeleri durumunda bundan büyük zarar görecekları belirtilmiştir.

Er ve Aydın (2009); İngiltere’de otel sahiplerinin, kredi kuruluşlarının ve yöneticilerin işletme üzerinde çevre muhasebesi uygulamalarına bir etkisinin olup olmadığını araştırmıştır. Çalışma sonuçlarına göre ilgili grupların etkisi olduğu görülmüştür. Yine otel çevre muhasebesi uygulamalarını arttırmak için zorunlu açıklama yükümlülüğü getirme önerisinde de bulunulmuştur.

Chung ve Parker (2010); çalışmalarında çevresel raporlama ve sosyal sorumluluk alanında önemli bir literatür boşluğunun olduğundan bahsetmişlerdir. Otel işletmelerinde çevresel raporlamaya yönelik uygulamaların ve çalışmaların olmasına rağmen bu konuda henüz tam anlamıyla her şeyin netleşmediğini belirtmişlerdir. Önemli bir sektör olarak turizmde, çevresel raporlama ve çevre yönetiminin üzerinde çalışılması gereken bir konu olduğuna değinmişlerdir.

3.3. Muhasebe Standartları Bağlamında Çevre Muhasebesi

Muhasebe standartları, finansal bilgilerin kayıtlanması ve raporlanması sürecinde kullanıcılara ve söz konusu bilgileri hazırlayanlara birlik sağlamak amacıyla yayınlanan standartlar bütünüdür. 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu (TTK) ilk kabul edildiğinde tüm sermaye şirketlerinin muhasebe standartlarına göre defter tutma ve finansal tablo açıklama yükümlülüğü vardı. Fakat 6102 sayılı TTK’nın üzerinde yaşanan tartışmalar nedeniyle kanunda değişikliğe gidilmiştir.

Bu çerçevede Şubat 2013 itibarıyla sadece bağımsız denetime tabi işletmelerin finansal raporlarının hazırlanmasında muhasebe

standartlarının uygulanmasına karar verilmiştir. Bu şletmeler tek başına veya bağlı ortaklıklarıyla birlikte aşağıdaki üç ölçütten en az ikisini sağlayan sermaye şirketleri olarak tespit edilmiştir (23.01.2013 Tarihli 28537 Sayılı Resmi Gazete).

- Aktif büyüklüğü yüz elli milyon ve üstü Türk Lirası.
- Yıllık net satış hâsılatı iki yüz milyon ve üstü Türk Lirası.
- Çalışan sayısı beş yüz ve üstü.

Türkiye’de faaliyet gösteren otel şletmelerinin büyük bir kısmının bu düzenlemenin kapsamı dışında kalacağı tahmin edilmektedir. Fakat aşağıdaki unsurlar göz önüne alındığında halen çevre muhasebesi uygulamaları bulunan veya bu konuda çalışmalar yürüten otel şletmelerinin bu yeni düzenlemeleri gözden geçirmesinde fayda bulunmaktadır.

- Kapsamın adım adım Bakanlar Kurulu tarafından genişletileceği,
- Sermaye piyasalarına açılmak isteyen otel şletmeleri için muhasebe standartlarının bir zorunluluk olduğu,
- Uzun vadeli düşünerek bu değişime şimdiden ayak uydurmanın getireceği faydalar.

Muhasebe standartlarına çevre muhasebesi açısından bakıldığında, birçok yerde çevre muhasebesine değinilmesine rağmen özellikle çevre muhasebesi için hazırlanmış bir standardın olmadığı görülmektedir. İlgili standartlarda otel şletmelerini ilgilendirebilecek, çevreyle ilgili aşağıda belirtilen hususlara yer verilmiştir.

- Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve de mevcut ve potansiyel yatırımcıların, borç verenler ve kredi veren diğer tarafların, şletmeye yönelik gelecekteki beklenen net nakit girişlerini değerlendirebilmek için, şletmenin ekonomik kaynakları, şletmeye karşı ileri sürülebilen talep hakları ve şletme yönetimi ile yönetim kurulunun şletmenin kaynaklarını kullanmadaki sorumluluklarını ne ölçüde etkin ve verimli bir şekilde yerine getirdiği ile ilgili bilgiye ihtiyaç duyduklarına değinilmiştir. Bireysel asli kullanıcıların farklı ve muhtemelen birbiri ile örtüşmeyen bilgi ihtiyaçları ve istekleri olduğu üzerinde durulmuştur. Bu nedenle şletmenin hem ortak ihtiyaçları karşılayacak raporları hem de kullanıcılara faydalı olabilecek ek bilgiyi hazırlamasının mümkün olduğuna değinilmektedir. Diğer bir ifadeyle muhasebe standartlarında

çevre muhasebesine ilişkin herhangi bir rapor hazırlama zorunluluğu olmamasına rağmen böyle bir raporun hazırlanmasına da bir engelin olmadığı görülmektedir.

- TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardın da işletmelerin, finansal tabloların dışında, yönetimin, işletmenin finansal performansı ve finansal durumu ve karşılaştığı temel belirsizliklerin ana esaslarını açıklayan, bir finansal değerlendirme içeren bir rapor hazırlayabileceğine yer verilmiştir. Özellikle çevresel faktörlerin önemli olduğu sanayi kollarında ve çalışanların önemli birer finansal tablo kullanıcısı olduğu sektörlerde çevresel unsurların ve yaratılan katma değerlerin açıklandığı çeşitli raporların düzenlendiği vurgulanmıştır.
- TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardın da çevresel nedenlerle maddi duran varlık kalemleri edinilebileceği üzerinde durulmaktadır. Bu çerçevede bir işletmenin çevreyle ilgili olarak uygun göreceği maddi duran varlıkları edinmesinde ve amortisman ayırmasına bir engel görülmemektedir.
- TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardın da işletmenin çevre ile ilgili olarak edinebileceği maddi ve maddi olmayan duran varlıklarının defter değerinin geri kazanılabilir tutarını aşmış olması durumunda, ilgili varlığın değer düşüklüğüne uğradığı düşünülür. Bu durumda koşulları sağlaması kaydıyla varlığın defter değeri geri kazanılabilir tutara indirgenir. Yapılan indirgeme bir değer düşüklüğü zararı olarak değerlendirilir.
- TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar Standardın da çevreye gayri kanuni bir biçimde verilen hasarlar sonucu oluşan ceza ve temizleme maliyetleri için karşılık ayrılacağı belirtilmektedir. Yine bir işletmenin çevreye vermiş olduğu zararı düzeltme sorumluluğuna bağlı olarak faaliyetlerinin askıya alma yaptırımı ile karşılaşması söz konusu olabilir. Yedeğe çekilme maliyetleri söz konusu ise bunun içinde karşılık ayrılır.
- TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standardında TMS 16'ya paralel olarak bir işletmenin çevre ilgili olarak maddi olmayan duran varlık edinebilmesine imkân tanımaktadır.

- Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) Yorum 1 Hizmetten Çekme, Restorasyon ve Benzeri Mevcut Yükümlülüklerdeki Değişiklikler yorumunda işletmelerin çoğunun bazı maddi duran varlık kalemlerine ilişkin sökme, kaldırma ve restore etme yükümlülükleri bulunabileceğine değinilmektedir. Çünkü TMS 16'ya göre "Bir maddi duran varlık kaleminin maliyeti; maddi duran varlığın sökülmesi ve taşınması ile yerleştirildiği alanın restorasyonuna ilişkin tahmini maliyeti, işletmenin ilgili kalemin elde edilmesi ya da stok üretimi dışında bir amaçla belirli bir süre kullanımı sonucunda katlandığı yükümlülüğü içerir." ifadesi yer almaktadır. Bu nedenle bir işletmenin çevreyi korumak adına edindiği bir maddi duran varlığın faaliyet ömrü sonunda sökülmesi, kaldırılması ve yerinin yeniden düzenlenmesine ilişkin yükümlülükleri de dikkate alarak, işletmeye olan toplam maliyetini hesaplaması ve kayıtlara bu tutar üzerinden girmesi gerekir.

3.4. Çevresel Maliyetlerin Sınıflandırılması ve Muhasebesi

Son yıllarda işletmelerin çevre sorumluluğu ve yönetim stratejileri arasındaki karşılıklı etkileşim sonucu, çevresel etkilerin değerlendirilmesi ve çeşitli işletme kararlarında ihtiyaç duyulan bilgilerin elde edilmesi amacıyla çevre muhasebesi bilgi sistemine ihtiyaç duyulmuştur. İşletme yöneticileri çevresel uygunluğu dikkate alarak saptayacakları yönetim stratejilerinde mamul çeşitliliği ve fiyatlaması, üretim girdilerinin seçilmesi, kirliliği önleme projelerinin ve atık yönetimi seçeneklerinin değerlendirilmesi konularında karar verilirken çevresel maliyet bilgilerine ihtiyaç duymaktadırlar. Çevresel maliyetler, pek çok değişik faaliyetle bağlantılı olarak ve geniş bir zaman aralığında ortaya çıkmaktadır (Akün, 1999: 152-153).

Önceleri sadece çevre temizliği ve atık ürünlerin uzaklaştırılması çabaları çevresel maliyet olarak değerlendirilirdi. Günümüzde çevresel maliyetlerin daha geniş bir bakış açısıyla kirliliği önleme çalışmalarında, çevresel düzenlemelerinde ve çevre yönetim süreçlerinde ortaya çıkabileceği kabul edilmektedir (Yakhou ve Dorweiler, 2004: 68).

Otel işletmelerinin çevreye duyarlılığı anlamında katlandıkları/katlanacakları maliyetleri iç çevresel maliyetler ve dışsal çevresel maliyetler olarak gruplandırmak mümkündür. Bu maliyetler aşığıda gösterilmektedir (Gale ve Stokoe, 2001: 124).

• **İç Çevresel Maliyetler**

- Direkt ve Endirekt Çevresel Maliyetler
 - Atık yönetimini iyileştirme maliyetleri
 - Çevre eğitim maliyetleri
 - Çevreyle ilişkili bakım-onarım maliyeti
 - Ceza ve yasal maliyetler
- Olası veya Somut Çevresel Maliyetler
 - Gelecekteki belirsiz iyileşmeler veya maliyetler
 - Hammadde giriş devamlılığının maliyeti
 - Doğal varlıkların bozulma riskinin maliyeti

• **Dış Çevresel Maliyetler**

- Doğal Kaynakların Tükenmesi
- Dışarıya Bırakılan Atıkların Hava, Su ve Toprak Kirliliğine Yol Açması
- Atıkları Uzun Dönemde Yok Etme
- Sağlık Dengesindeki Olumsuz Etkiler
- Yerel ve Doğal Yaşam Kalitesinin Değişimi

Yukarıda gösterildiği gibi, iç çevresel maliyetler, çevreye duyarlı olan otel işletmelerinin bu duyarlılıklarını finansal raporlarına yansıtılabilmeleri için katlanmak zorunda kalacakları maliyetleriyle ve gelecekte beklenmeyen bir durumla karşılaştığında katlanılması gereken maliyetleriyle ilgilidir. İç maliyet hesaplamalarına olası maliyetlerin dâhil edilmesi ileride otel işletmenin herhangi bir sorunla karşılaşması durumunda finansal anlamda nakit sıkıntısı duymasına engel olan maliyetlerdir ve ilerleyen zamanlar için doğru kararlar verilebilmesi açısından önemlidir. Dışsal çevresel maliyetler ise, otel işletmelerinin sundukları hizmetlerin karşılığında doğal dengenin korunması veya verilen zararının boyutlarının en aza indirilmesi anlamında katlanılan çevresel maliyetlerdir (Gale ve Stokoe, 2001: 122-124).

Dışsal çevresel maliyetlerin doğrudan ölçülebilmesi ve bu ölçüm sonuçlarının değerlendirilerek işletmelerin finansal raporlarına yansıtılabilmesi kolay değildir. Tek düzen hesap planı (TDHP) içinde otel işletmelerinin çevreye dair katlandıkları bu maliyetleri ve elde edebilecekleri kazançları şu yöntemlerden birini tercih ederek takip etmeleri mümkündür (Haftacı ve Soylu, 2008:97'den uyarlanmıştır).

- a) Aşağıdaki gruplar altında “çevresel maliyetler” adında yeni ana hesaplar açarak,

74.HİZMET ÜRETİM MALİYETİ

75.ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ

76.PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ

77.GENEL YÖNETİM GİDERLERİ

b) AŞağıdaki hesaplar altında “çevresel maliyetler” adında alt hesaplar açarak,

740.HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HESABI

750.ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ HESABI

760.PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ HESABI

770.GENEL YÖNETİM GİDERLERİ HESABI

c) 0 veya 8 grubunda takip ederek,

d) Nazım hesaplarda izleyerek,

e) Finansal tabloların dipnotlarında belirtilerek,

f) Hesap planından ayrı olarak takip ederek.

Çalışmanın önerisi ise çevresel maliyetlerin, ilgili hesapların altında alt hesap düzeyinde takip edilerek buradan alınacak verilerin çevre raporuna dâhil edilmesidir. Muhasebe standartlarında yer alan yeni düzenlenmelerin de dikkate alındığı TDHP’ye ilişkin bir öneriye aşağıda yer verilmiştir.

15.STOKLAR

150.İLK MADDE VE MALZEME HESABI

150.001....

150.002....

150.003.Çevreye Duyarlı Malzeme Alım Maliyet Farkı

60.BRÜT SATIŞLAR

602.DİĞER GELİRLER

602.001....

602.002....

602.003.Çevresel Kazançlar

602.003.001.Geri DönüŐümden Elde Edilen Kazançlar

602.003.002.Çevreyle İlgili Kazanılan Devlet TeŐvikleri

602.003.003.Diğer Kazançlar

74.HİZMET ÜRETİM MALİYETİ

740.HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HESABI

740.001....

740.002....

740.003.Çevresel Maliyetler

- 740.003.001.Çevreye Duyarlı Malzeme Alım Maliyet Farkı
- 740.003.002.Çevreye Duyarlı Hizmet Alım Maliyet Farkı
- 740.003.003.Atık Yönetimi İyileştirme Maliyetleri
- 740.003.004.Bakım-Onarım Maliyetleri
- 740.003.005.Maddi Duran Varlık Amortismanları
- 740.003.006.Maddi Duran Varlık Değer Düşüklüğü
- 740.003.007.Maddi Olmayan Duran Varlık Amortismanları
- 740.003.008.Maddi Olmayan Duran Varlık Değer Düşüklüğü
- 740.003.009.Sökme, Takma ve Restorasyon Maliyetleri
- 740.003.010.Diğer Maliyetler

75. ARAŞTIRMA GELİŞTİRME GİDERLERİ

- 750.ARAŞTIRMA GELİŞTİRME GİDERLERİ HESABI
- 750.001.....
- 750.002.....
- 750.003.....Çevresel Maliyetler

76.PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ

- 760.PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ HESABI
- 760.001.....
- 760.002.....
- 760.003.....Çevresel Maliyetler
- 760.003.001.Sponsorluklar
- 760.003.002.Diğer Maliyetler

77.GENEL YÖNETİM GİDERLERİ

- 770.GENEL YÖNETİM GİDERLERİ HESABI
- 770.001.....
- 770.002.....
- 770.003.....Çevresel Maliyetler
- 770.003.001.Eğitim Maliyetleri
- 770.003.002.Yasal Maliyetler
- 770.003.003.Cezalar
- 770.003.004.Belgelendirme Maliyetleri
- 770.003.005.Maddi Olmayan Duran Varlık Amortismanları
- 770.003.006.Yedeğe Çekilme Maliyetleri
- 770.003.007.Diğer Maliyetler

78.FİNANSMAN GİDERLERİ

- 780.FİNANSMAN GİDERLERİ HESABI
- 780.001.....
- 780.002.....
- 780.003.....Çevresel Maliyetler
- 780.003.001. Diğer Maliyetler

3.5. Çevre Muhasebesi Bilgilerinin Raporlanması

Finansal raporlama muhasebenin önemli bir fonksiyonudur. Bu durum çevre muhasebesi bilgilerinin raporlanmasında da geçerlidir. Finansal raporlama bilgilerinden yararlanacak tarafların, çevre muhasebesiyle elde edilecek bilgilere sahip olmaları geleceğe yönelik yerinde ve doğru kararları alabilmeleri açısından önemlidir.

Otel işletmelerinin çevreye ilişkin katlandıkları maliyetleri veya elde edilebilecekleri ek gelirleri, diğer finansal olaylardan ayırmaları ve önemini yitirmesine izin vermeden ilgili finansal olayları ayrı raporlar halinde düzenlemeleri günümüz rekabet şartlarında önemli bir fark teşkil edecektir. Bu noktada işletmelerin muhasebe sistemlerini ve özellikle tek düzen hesap planlarını alt hesap hesaplarıyla birlikte hazırlarken bu hususu dikkate almaları gerekmektedir.

Çünkü bu tür bir yaklaşım özellikle otel işletmelerinde pazarlama faaliyetlerinde önemli bir unsur olarak kullanılabilir. Bu konuda Amerika'da International Hotels Environment Initiative (IHEI) ve Accor tarafından yapılan bir araştırma da otel müşterilerinin % 90'ının çevresine önem veren bir otelde kalmayı tercih ettikleri saptanmıştır. Ayrıca turistlerin de son yıllarda yüksek kalitede fiziksel ve kültürel çevre beklentilerinin arttığı gözlemlenmektedir (Aslanertik ve Özgen, 2007: 175).

Diğer taraftan otel işletmelerinde gün geçtikçe önem kazanan çevresel maliyetlerin finansal raporlarda sunulabilmesi, çevreye duyarlı kişi veya kuruluşlarca söz konusu işletmelerin hisselerinin daha çok talep görmesine dolayısıyla aynı alanda faaliyet gösteren diğer işletmelere göre daha ön plana çıkmalarına yol açabilmektedir.

Çevre muhasebesine ilişkin bilgilerinin raporlanması, çevre koruma politikalarının kamuoyuna açıklanması, çevreyi korumak için katlanılan maliyet bilgilerinin belirlenmesi ve yönetilmesi anlamında da önemlidir.

Çevre muhasebesi bilgilerinin raporlanması muhasebenin sosyal sorumluluk ve tam açıklama kavramlarıyla da ilgilidir. Sosyal Sorumluluk kavramı; muhasebe organizasyonunda, muhasebe uygulamalarında, mali tabloların düzenlenmesinde ve sunulmasında belli kişi veya grupların çıkarlarını değil, tüm toplumun çıkarlarının ön planda tutulmasını ve dolayısıyla gerçeğe uygun ve tarafsız bilgilerin üretilmesini ifade etmektedir (Çonkar, Ulusan, Öztürk, 2002: 13-14). Tam açıklama kavramı ise; finansal tablolardan yararlanacak kişi veya kuruluşların doğru karar vermelerini sağlayacak kadar açıklıkta ve

anlaşılabilir olmasını ifade etmektedir (Çaldağ ve Ayanoğlu, 2007: 7-8). Sosyal sorumluluk ve tam açıklama kavramı çevre muhasebesi kapsamında içsel ve dışsal çevresel maliyetlerin kayıt altına alınabilmesi açısından yaşanan sıkıntıları ortadan kaldırmada finansal rapor kullanıcılarına büyük kolaylıklar sağlayacaktır.

Çevre muhasebesi kapsamında hazırlanan finansal raporların, bilgi kullanıcıları açısından değer taşıyabilmesi için doğru, güvenilir, anlaşılabilir, tutarlı, karşılaştırılabilir ve çevreye olan duyarlılıkla ilgili bilgilere sahip olması gerekir. Bu raporların muhasebe standartları kapsamında ihtiyaca uygunluk, önemlilik, güvenilirlik ve anlaşılabilirlik ilkeleri göz önüne alınarak hazırlanması, kullanıcıların istedikleri her türlü bilgiye ulaşabilmeleri ve karar alıcıların ekonomik kararlarını etkileyebilmeleri açısından önemlidir. Ayrıca bu ilkeler finansal tablolara duyulan güveni de artıracaktır.

3.6. Çevre Muhasebesinin Uygulanması

Otel işletmelerinde çevreye duyarlılık anlayışı doğrultusunda aşağıda amaçlar ön plana çıkmaktadır (Turizm İşletmesi Belgeli Konaklama Tesislerine Çevreye Duyarlı Konaklama Tesisi Belgesi Verilmesine Dair Tebliğ, 22.09.2008 Tarih ve 27005 Sayılı Resmi Gazete Sayısı).

- Otel işletmelerinde sistematik bir şekilde çevre politikası ve eylem planının uygulanmasını sağlamak,
- İşletme personelinin çevre bilincinin arttırılmasını sağlamak,
- İşletmedeki tüm tesisat, teçhizat ve donanımların verimli bir şekilde kullanılmasını sağlamak,
- Üretim girdilerinin verimli bir şekilde kullanılmasını sağlamak,
- Çevreye zarar verebilecek kimyasal maddelerin gereksiz ve yanlış kullanımının önüne geçmek,
- İşletmenin hizmet üretim sürecinde ortaya çıkardığı atık miktarının kontrol altında tutulmasını sağlamak,
- Çevreye duyarlılık noktasında sivil toplum kuruluşları veya diğer birimler (örneğin üniversite) ile işbirliğini arttırılmasını sağlamak.

İşletmelerin bu amaçlar doğrultusunda yönetim yapabilmeleri, gerekli kararları alabilmeleri ve sonuçları denetleyebilmeleri için doğru, güvenilir, anlaşılabilir, tutarlı, karşılaştırılabilir bilgiye ihtiyaçları vardır. Bu nedenle sağlıklı bir şekilde çevre muhasebesini uygulamak isteyen bir

işletmenin sahip olması gereken asgari şartlar şöyle sıralanabilir (Kaya, 2006: 58);

- Üst yönetim desteğinin sağlanması,
- İşletmede çevre kültürünün yerleştirilmesi,
- İşletme faaliyetlerinin çevreye zarar verdiği gerçeğinin kabul edilmesi,
- Tüm projelerde çevresel etki değerlemesinin yapılması,
- Tüm personele çevresel eğitimin verilmesi,
- Neyin ölçülmesi ve niçin ölçülmesi gerektiği üzerinde tanımsal birlik sağlanması,
- Gerekli bilgileri ölçecek ve muhafaza edecek teknolojinin sağlanması,
- Çıkar gruplarına ihtiyaç duydukları performans ölçüm bilgilerini açıklayacak raporlama sistemi,
- Raporlanan bilgilerin güvenilirliğini sağlayacak denetim sistemi,
- Tam maliyet paylaşımının mümkün olmadığı durumlarda tahminlerin kabul edilmesi konusunda istekli olunması,
- Çevresel varlık, borç, koşullu borç vb. kavramların kapsamlı olarak tanımlanması olarak sıralanabilir.

Çevre muhasebesinin uygulanmasında karşılaşılan sorunları ise şu şekilde sıralamak mümkündür (Gautam, 1997'den aktaran Kırlioğlu ve Kasapoğlu, 2004: 52);

- İşletmelerde hesaplar ve kayıtlar yönetim tarafından onaylanan bilgiler ve belgeler esas alınarak tutulmaktadır. Çevre muhasebesinde çevresel bilgilere ait bu tür bilgi ve belgelere ulaşılması zordur.
- Çevresel bozulmanın maddi birimlere (işletme ve/veya işletmenin varlıklarına) olan etkisinin ölçülmesi zordur.
- Söz konusu etkileri, muhasebe kayıtlarında gösterebilmek için parasal değerlere dönüştürecekt uygun bir yöntem bulunamamaktadır.
- Çevre ile ilgili bilgilerin elde edilmesindeki zorluklar genellikle yasal koşulların yetersizliğinden kaynaklanmaktadır.

Bu çerçevede, çevre muhasebesinin uygulanması sürecinde şu unsurların dikkate alınması işleyişi kolaylaştıracaktır.

- Çevre muhasebesinin işletmede çevre yönetiminin bir parçası olduğu düşünülerek uyumlu çalışma ön planda tutulmalıdır.

- İşletmenin içinde bulunduğu çevreye gösterdiği özen, denetim komiteleri tarafından da dikkatlice takip edilmelidir. Bir risk yönetimi olarak değerlendirilebilecek bu yaklaşım, işletmenin ileride büyük yasal ceza ve maliyetlere katlanmasını da engelleyecektir.
- Uzun vadede bakıldığında sosyal sorumluluk duygusuna sahip işletmelerin gün geçtikçe daha da bilinçlenen bir toplum tarafından kabul göreceği ve piyasa değerini arttıracak beklenmektedir. Bu nedenle çevre muhasebesi uygulamalarının işletme politikalarının bir parçası haline getirilmesi gereklidir.
- İşletmelerin muhasebe sistem organizasyonları çevresel raporlamanın ihtiyaç duyduğu verileri sağlayacak şekilde düzenlenmelidir.
- İşletmede çevre muhasebesinin bir yükümlülük değil, sorumluluk olduğu anlayışı olduğu benimsenmelidir. Geniş tabanlı bir katılım sağlanmalıdır.
- İşletmelerin muhasebe standartlarını da dikkate alarak çevre muhasebesi uygulamalarını güncelleştirmeleri gerekmektedir.
- Uzmanlaşmış personel istihdamının çevre muhasebesi uygulamalarının başarısını etkilediği dikkate alınmalıdır.
- Gerektiğinde işletme yönetimi tarafından teknik destek sağlanmalıdır.
- Çevre muhasebesi uygulamaları bir turizm pazarlaması unsuru olarak görülmelidir. Turizm pazarlaması sürecinde çevre muhasebesinden istifade edilmelidir.

4. Sonuç

Türkiye'nin kalkınma sürecinde turizm sektörünün önemli bir yeri bulunmaktadır. 2011 yılı itibariyle bakıldığında turizmden edilen yıllık gelir 23 milyar \$'a ulaşmıştır (<http://www.tuik.gov.tr>). Sektörün belkemiğini oluşturan otel işletmelerinin ise bu gelirin elde edilmesinde rolü büyüktür. Sunduğu hizmeti esas olarak doğa güzellikleri üzerinden yürüten ve çevreye ilişkin kaynaklardan her geçen gün daha fazla istifade eden otel işletmelerinin çevre ile de yakından ilgisi olması gerekmektedir. Çünkü doğanın tahrip edilmesinden en çok kendisinin zarar göreceği açıktır. Aksine işletmelerin çevre ile bütünleşik bir yaşam tarzını benimsemeleri ve bu konuda yapmış oldukları çalışmaları çevre muhasebe ile muhasebe sistemine aktarması ve bu bilgileri toplum ile paylaşmaları yerinde bir uygulama olacaktır.

Kaynakları kullanarak üretim yapan tüm şletmelerin bu kaynakların sınırsız olduğunu varsayarak hareket etmeleri, sorumsuz bir yaklaşım olarak nitelendirilebilir. Bu kaynakların başında gelen çevre ise geri kazanılması en zor kaynak olarak düşünölmelidir. Tahrif edildiğinde geriye döndürölmesi için harcanan emek, teknoloji ve sermayenin tüm imkânları kullanıldığında bile eski haline birden dönmesi mümkün olmamaktadır. Bu anlamda doğal kaynakların dengesi bozulmadan bir başka ifadeyle çevre tahrif edilmeden önce gerekli önlemlerin alınması gerekmektedir. “Yeşil Muhasebe” olarak da anılabilecek çevre muhasebesi de muhasebenin üzerine düşen görev olarak değerlendirilebilir.

Çevre muhasebesi bir araç olarak muhasebe bölümünün şletmenin çevre yönetimi uygulamasına verdiği bir hizmettir. Uygulama sürecinde otel şletmensinin içinde bulunduğu durumlarda dikkate alınarak, bu ihtiyaca cevap verebilecek bir muhasebe organizasyonu hazırlanmalıdır. Değerşen rekabet koşullarında özellikle otel şletmelerinin kendilerini farklı kılabilecek “çevre muhasebesi” gibi yeniliklere açık olmaları gerekmektedir.

Kaynakça

- AKCANLI, Fatma, (2010), Çevre Muhasebesi Açısından Kağıt Ambalajı Geri Dönüştüren şletmelerin Faaliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi ve Fayda-Maliyet Analizi, Ankaş Atık Kağıt İmalat San. ve Tic. A.ř.’de Uygulama, Doktora Tezi, Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- AKÜN, Lerzan, (1999) “Çevre Muhasebesi: Genel Bir Bakış”, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Cilt 1 Sayı 1, 145-156.
- ASLANERTİK, B. Esra, ve ÖZGEN, Işıl, (2007) “Otel şletmelerinde Çevresel Muhasebe”, Dokuz Eylül Üniversitesi şletme Faköltesi Dergisi, Cilt 8, Sayı 2, 163-179.
- Bağımsız Denetime Tabi Olacak şirketlerin Belirlenmesine Dair Karar, 23.01.2013 Tarihli 28537 Sayılı Resmi Gazete
- BARBU, Elene M., DUMONTIER, Pascal, FELEAGA, Niculae ve FELEAGA, Liliana, (2011) "Mandatory Environmental Disclosures by Companies Complying with IAS/IFRS. The Case of France, Germany and UK", The Illinois International Accounting Symposium, Théssalonique, Yunanistan.

- BENGÜ, Haluk ve CAN, Ahmet V., (2009), “Çevre Muhasebesinin Muhasebenin Temel Kavramlarından Sosyal Sorumluluk Kavramı Bağlamında Temellendirilmesi”, Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Cilt 7, Sayı 1, 155-160.
- ÇALDAĞ, Yurdakul, ve AYANOĞLU, Yıldız, (2007), Genel Muhasebe, Ankara: Gazi Kitabevi.
- CHUNG, Lai Hong ve PARKER, Lee D., (2010), “Managing Social and Environmental Action and Accountability in the Hospitality Industry: A Singapore Perspective”, Accounting Forum, Sayı: 34, 46-53.
- ÇETİN, Ayten, ve AKARÇAY ÖGÜZ, Ayşe, (2010), “Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıkların Türkiye Açısından İncelenmesi”, Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi, Cilt XXIX., Sayı II, 407-430.
- ÇONKAR, Kemalettin, ULUSAN, Hikmet, ve ÖZTÜRK, Mehmet, (2002), Genel Muhasebe, Ankara: Gazi Kitabevi.
- ER, Hakan ve AYDIN Sevgi, (2009), “Environmental Reporting in UK Hotels: An Empirical Analysis” www.wbiconpro.com/13.Hakan.pdf, 03.08.2012 tarihi itibarıyla.
- ERENÇİN, Arif, (2001), “Çevresel Yönetim Sürecine Katılım”, Abant İzzet Baysal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt 1, Sayı 2, 69-77.
- Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve, www.kgk.gov.tr, 03.09.2012 tarihi itibarıyla.
- FIROZ, Mohammed ve ANSARI, Aziz, (2010), “Environmental Accounting and International Financial Reporting Standards (IFRS)”, International Journal of Business and Management, Vol 5, No 10, 105-112.
- GALE, Robert. J. P. ve STOKOE, Peter K., (2001). “Environmental Cost Accounting and Business Strategy”, in Madu C., Handbook of Environmentally Conscious Manufacturing, Kluwer Academic Publishers, 119-135.
- GAUTAM, Hem C., (1997), “Environmental Accounting at National and at Firm Level: A Case of India”, IAADER 8. Congress, Paris, aktaran Kıriloğlu, H. ve Şule Kasapoğlu, Belediyelerde Çevre Muhasebesi Uygulaması, MUFAD, Sayı 22, Nisan, 2004, 49-60.
- GÜVEMLİ, Oktay ve GÖKDENİZ, Ümit, (1996), “Çevre Muhasebesindeki Gelişmeler”, MÖDAV Bülteni, Sayı 4, 23-25.

- HAFTACI, Vasfi ve SOYLU, Kamuran, (2007), “Çevre Kirlenmesi ve Çevre Koruma Bağlamında Çevre Muhasebesinin Önemi”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı:33, 92-113.
- HAFTACI, Vasfi ve SOYLU, Kamuran, (2008), “Çevresel Bilgilerin Muhasebesi ve Raporlanması”, Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Sayı:15, 92-113.
- <http://www.tuik.gov.tr>, 03.09.2012 tarihi itibariyle.
- KAYA, Uğur, (2003), “Çevresel Yönetim Muhasebesinin Uygulanması”, MUFAD, Sayı 19, 140-142.
- KAYA, Uğur, (2006), İşletme-Doğal Çevre İlişkilerinin Mali Tablolar Aracılığıyla Raporlanması ve Denetimi, Sermaye Piyasası Kurulu Yayın No:201, Ankara.
- KOZAK, Nazmi, DENİZER, Dünder, TETİK, Nilüfer, AKOĞLAN, Meryem, YEŞİLTAŞ, Mehmet ve KOZAK Metin, (1998), Otel İşletmeciliği Kavramlar-Uygulamalar, Turhan Kitabevi, Ankara
- MUTLU, Ahmet, (2007), “Sürdürülebilir Kalkınma ve Çevre Muhasebesi (II)”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı 34, 162-173.
- NEMLİ, Esra, (2001), “Çevreye Duyarlı Yönetim Anlayışı”, <http://www.sbf.istanbul.edu.tr/dergi/sayi23-24/17.htm>, 03.08.2011 tarihi itibariyle.
- PERŠIĆ, Milena, JANKOVIĆ, Sandra ve VLAŠIĆ, Dubravka, (2005), “Eco Hotels – Philosophy of the 21st Century”, www.fm-kp.si/zalozba/ISBN/961-6573-03-9/persic.pdf, 03.08.2012 tarihi itibariyle.
- REULAND, M. Ruud J., (2008), Best Environmental Practices for the Hotel Industry, http://turismdurabil.ro/literatura/cp/CP-in-Hotels/e_bat_sba_hotel-guide.pdf. 03.08.2011 tarihi itibariyle.
- ŞENER, Burhan, (1997), Modern Otel İşletmelerinde Yönetim ve Organizasyon, Gazi Kitabevi, Ankara
- TFRS Yorum 1 Hizmetten Çekme, Restorasyon ve Benzeri Mevcut Yükümlülüklerdeki Değişiklikler, www.kgk.gov.tr, 03.09.2012 tarihi itibariyle.
- TMS 1, Finansal Tabloların Sunuluşu, www.kgk.gov.tr, 03.09.2012 tarihi itibariyle.
- TMS 16, Maddi Duran Varlıklar, www.kgk.gov.tr, 03.09.2012 tarihi itibariyle.
- TMS 36, Varlıklarda Değer Düşüklüğü, www.kgk.gov.tr, 03.09.2012 tarihi itibariyle.

- TMS 37, Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar, www.kgk.gov.tr, 03.09.2012 tarihi itibariyle.
- TMS 38, Maddi Olmayan Duran Varlıklar, www.kgk.gov.tr, 03.09.2012 tarihi itibariyle.
- Turizm İşletmesi Belgeli Konaklama Tesislerine Çevreye Duyarlı Konaklama Tesisi Belgesi Verilmesine Dair Tebliğ, Resmi Gazete Tarihi: 22.09.2008, Resmi Gazete Sayısı: 27005.
- ULUSAN, Hikmet, (2010), Türkiye Muhasebe – Finansal Raporlama Standartları'nın Çevresel Maliyet ve Borçların Muhasebeleştirilmesi ve Raporlanması Açısından İncelenmesi, Selçuk Üniversitesi Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi, Cilt 13, Yıl 10, Sayı 19, 75-99.
- YAKHOU, Mehenna ve DORWEILER, Vernon P., (2004), Environmental Accounting: An Essential Component Of Business Strategy, Business Strategy and The Environment Bus. Strat. Env. 13, 65-77.