

“ Denetim Süreci Açısından Ekolojik Muhasebeye Bakış

Öğr. Gör. Cengiz GÜNEY*

Bilal POLAT**

ÖZET

“işletmenin dili” olarak da bilinen muhasebe, çeşitli çıkar gruplarına yönelik bilgi üretmektedir. Üretilen bilgilerin geçerliliği ve güvenilirliği denetim sayesinde test edilmektedir. Çıkar grupları sadece finansal verilerle ilgilenmemekte, işletmeyi değerlendirirken işletme faaliyetlerinden kaynaklanan ekolojiye (çevreye) yönelik olumlu ve olumsuz etkileri de değerlendirmektedir. Ekolojik muhasebe temel olarak işletmenin faaliyetlerinin çevresel etkilerini kayıt altına almakta ve raporlamaktadır. Çalışma, denetim sürecinin ekolojik muhasebe uygulamalarından ne şekilde etkileneceği üzerine odaklanmaktadır.

Anahtar Kelimeler: Denetim, Denetim Süreci, Ekolojik Muhasebe

Jel Sınıflandırması: H20, H25, H29

OVERVIEW OF ECOLOGICAL ACCOUNTING IN TERMS THE AUDIT PROCESS

ABSTRACT

Accounting, which is also known as the “language of management” produces information for various interest groups. Validity and reliability of the information generated is tested with the help of audits. Interest groups are not only interested in financial data, they also evaluate positive and negative impacts of business activities on the ecology (environment) when evaluating the company. Ecological accounting basically records and reports the environmental impacts of the company’s activities. The article focuses on how the audit process will be affected by ecological accounting practices.

Keywords: Audit, Audit Process, Ecological Accounting

Jel Classification: H20, H25, H29

* Kocaeli Üniversitesi Gazanfer Bilge Meslek Yüksekokulu, Muhasebe Vergi Uygulamaları Bölümü

** E. Gelirler Kontrolörü

GİRİŞ

Faaliyetlerini karı maksimum kılmak ve faaliyetlerinin devamlılığı vb. amaçlara ulaşmak için yürüten işletmeler, bu faaliyetlerini gerçekleştirmek için doğal kaynakları kullanmakta ve bu faaliyetler sonucunda çeşitli çevresel etkiler oluşturmaktadır. İşletmelerin çevresel kaynakları kullanmaları sonucunda doğacak etkilerin takibi ve kontrolünün gerekliliği ise “ekolojik muhasebe” kavramını gelişimine neden olmuştur.

Ekolojik muhasebe uygulamaları ile işletmelerin çevresel varlıkları, harcamaları ve borçları kayıt altına alınmakta, yılsonunda düzenlenen mali raporlar aracılığıyla çıkar gruplarına bildirilmektedir.

Mali tablolarda beyan edilen bilgiler denetime tabi tutularak geçerlilik ve güvenilirlikleri test edilmektedir. Denetim süreci düşünüldüğünde, “ekolojik muhasebe” kavramının kendine has özellikleri dolayısıyla, süreci etkileyecek yönleri taşıması doğaldır. Denetimin kapsamı, kullanılacak teknikler ve denetim ekibinin niteliksel özellikleri “ekolojik muhasebe” kavramından etkilenen temel unsurları oluşturmaktadır. Süreç açısından ise denetim işinin alınması, ön inceleme, denetimin planlanması, iç kontrollerin değerlendirilmesi, denetim prosedürlerinin uygulanması, denetim işinin tamamlanması ve denetim raporunun hazırlanması aşamaları “ekolojik muhasebe” kavramından etkilenmektedir.

1. EKOLOJİK MUHASEBE

Literatürde “yeşil muhasebe” ve “çevre muhasebesi” gibi kelimelerle ifade edilen “ekolojik muhasebe” ye ilişkin çeşitli tanımlamalar yapılmıştır.

Clark ve O’Neill ekolojik muhasebeyi “muhasebe, muhasebeciler ve ekoloji arasındaki karşılıklı ilişkilerin incelenmesi çabalarına verilen temel isim” olarak tanımlamaktadır. Bu alandaki faaliyetler örgütlerin çevresel politika ve stratejilerini gerçekleştirebilmesi için gerekli olan bilgilerin be-

lirlenmesi, analizi ve raporlanmasını içermektedir.¹

Gautam ise ekolojik muhasebeyi “çevresel kaynakların kullanımı ve bu kaynakların kullanımı sonunda doğacak etkilerin muhasebesi” şeklinde tanımlamaktadır.²

Diğer bir kaynaktan ise ekolojik muhasebe “çevresel kaynakların kullanımı ve adı geçen kaynakların kullanımı sonucu oluşacak çevresel etkilerin muhasebesi, uygulanmakta olan muhasebe sistemlerinde özellikle maliyet ve kâr analizlerinde çevre ile ilgili faktörlerin planlanıp uygulanması” şeklinde tanımlanmaktadır.³

Tanımlar incelendiğinde **ekolojik muhasebenin amaçlarını** şöylece sıralamak mümkündür⁴:

- ✓ Geleneksel muhasebe uygulamalarının geliştirilmesine katkı sağlayacak araştırmalar yapmak,
- ✓ Geleneksel muhasebe sistemi içinde, çevresel maliyet ve gelirleri ayrı olarak tanımlamak,
- ✓ İşletmenin hem iç hem de dış çıkar grupları için, yeni performans ölçüm raporları ve formları geliştirmek,
- ✓ Yönetim kararlarında daha fazla çevresel yararlılık elde edebilmek için yeni finansal ve finansal olmayan muhasebe bilgi ve kontrol sistemleri oluşturmak.

Bir bilgi sistemi olarak ekolojik muhasebe “çevresel kaynakların kullanılış biçimini, işletmelerin faaliyetleri sonucunda bu kaynaklarda meydana gelen artış ve azalışları ve işletmelerin çevresel açıdan durumunu açıklayan bilgileri üreten ve bunları ilgili kişi ve kuruluşlara ileten sistemler bütünü” olarak tanımlanmaktadır.⁵ Ekolojik muhasebenin ortaya koyduğu bilgilerden birçok çıkar grubu faydalanmaktadır. Ekolojik muhasebe türlerine göre ilgi alanlarını ve ilgili çıkar gruplarını şöylece tabloştırmak mümkündür.⁶

- 1 Ulaş ÇAKAR, “Çevreci Şirket ve Çevre Muhasebesi”, Mali Çözüm Dergisi, Sayı:83, Eylül-Ekim 2007, s.88.
- 2 Hilmi KIRLIOĞLU, Ahmet Vecdi CAN, “Çevresel Muhasebede Kavramsal Tartışmaların Gelişimi ve Analizi”, MUFAD Muhasebe Finansman Dergisi, Sayı:31, Temmuz 2006, s.104.
- 3 Hilmi KIRLIOĞLU, Meral Erol FIDAN, “Organize Sanayi Bölgeleri içinde ve Dışında Faaliyet Gösteren İşletmelerin Çevre-Atık Yönetimi ve Muhasebesi Konularında Mevcut Durum ve Farklılıkları (Sakarya İlinde Bir Araştırma)”, Muhasebe ve Denetime Bakış, Ekim 2010, s.3.
- 4 A. Erdal ÖZKOL, “Çevre Muhasebesi”, Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt:13, Sayı:1, Nisan 1998, s.21.
- 5 Fahri KURŞUNEL, Ahmet BÜYÜKŞALVARCI, Ahmet Tunga ALKAN, “Muhasebe Meslek Mensuplarının Çevre Muhasebesi Hakkındaki Görüşleri: Konya İli Üzerine Bir Araştırma”, Selçuk Üniversitesi Karaman İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Sayı 11, Yıl:9 Aralık 2006, s.83.
- 6 Vasfi HAFTACI, Kamuran SOYLU, “Çevre Kirlenmesi ve Çevre Koruma Bağlamında Çevre Muhasebesinin Önemi”, MUFAD Muhasebe Finansman Dergisi, Sayı:33, s.116.

Tablo:1 Geniştirilmiş Ekolojik Muhasebe Türleri, ilgi alanları ve ilgilenenler

Ekolojik Muhasebe Türü	ilgi Alanı	ilgilenenler
Milli Gelir Muhasebesi	Devlet	Dış çevre, Devlet
Doğal Kaynaklar Muhasebesi	Yer altı ve yer üstü doğal kaynakların tespiti ve kullanımı	Dış Çevre, Devlet
Finansal Muhasebe	işletme	iç ve dış çevre
Maliyet Muhasebesi	Üretim, planlama	işletme içi
Yönetim Muhasebesi	işletme karar organları	işletme içi
Çevresel Denetim	Ekolojik muhasebe kayıt ve raporları	iç ve dış çevre

Kaynak: Vasfi HAFTACI, Kamuran SOYLU, “Çevre Kirlenmesi ve Çevre Koruma Bağlamında Çevre Muhasebesinin Önemi”, MUFAD Muhasebe Finansman Dergisi, Sayı:33, s.104.

Çıkar gruplarına sunulan bilgilerin doğruluklarının tasdik edilmesi, denetim açısından, “ekolojik muhasebe” kavramının ele alınmasını gerekli kılmaktadır.

2. DENETİM SÜRECİ VE EKOLOJİK MUHASEBE

Denetim; kelime manası olarak “murakabe” ile aynı anlam taşımaktadır⁷. Türkçe’de muhasebe denetimi için “murakabe”, “teftiş”, “revizyon”, ve “kontrol” kavramları da kullanılmaktadır. Bu kavramlar ile muhasebe denetimi kavramı arasında henüz kesin sınırlar çizilmemiştir⁸.

Murakabe; denetim literatüründe olması gereken ile fiili durum arasındaki karşılaştırma işlemini belirtmek için kullanılır. Bu kavram denetim, revizyon, teftiş ve kontrol kavramlarını içine alan geniş kapsamlı bir deyim olarak kullanılmaktadır. **Revizyon;** defterlerin ve kayıtların gözden geçirilmesidir. Modern anlamda revizyon bir işletmenin bünyesi ve faaliyeti ile ilgili sorunların incelenmesini de içermektedir. **Teftiş;** denetim literatüründe maddi varlığı olan iktisadi kıymetlerin gerçekten var olduklarını görmek ve kalitelerini tespit etmek manasında kullanılmaktadır. Örneğin stokların denetiminde en önemli denetim tekniği teftiş ve sayımdır. Bu teknik denetçiye görgü tanıklığı denilen en güvenilir denetim delilini sağlamaktadır. **Kontrol;** her şeyin kabul edilen plana verilen emirlere ve konulan prensiplere uygun olarak gerçekleştirildiğini araştırmaktır. Kontrol uygulama sonuçları

ile ulaşılmak istenen amaçların karşılaştırılması, aralarındaki farklılıkların tespiti ve bunların giderilmesini kapsayan bir süreçtir⁹.

Türkçe’de yer alan benzer anlamlı kelimelerin yanında **denetim**, “Denetim Kavramları Komitesi” tarafından şu şekilde tanımlanmaktadır¹⁰:

“Denetim iktisadi faaliyet ve olaylara ilişkin iddiaların, önceden saptanmış ölçütlere uygunluk derecesini araştırmak ve sonuçları ilgi duyanlara bildirmek amacıyla tarafsızca kanıt toplayan ve bu kanıtları değerleyen sistematik bir süreçtir.”

Ekolojik anlamda denetim ise 1970’li yıllarda geliştirilmiş olup 1980’li yılların sonlarına doğru iyice yaygınlaşmıştır. Önceleri sadece büyük ve çok uluslu işletmelerin çevre ile ilgili yasal düzenlemelere uyulma da kontrol aracı olarak uygulanan ekolojik denetim, 1980’li yılların sonunda gelişerek genel denetim aracı olarak kullanılmaya başlanmış ve yaygınlaştırılmıştır¹¹.

Ekolojik denetim kavramının 1980’lerden günümüze gelişimi incelendiğinde ilk yıllarda teknik konulara ve yasal düzenlemelere uyum konusunda uygulandığı anlaşılmaktadır. Bu dönemde denetim çalışmaları işletme dışından ve muhasebe alanında faaliyette bulunmayan meslek mensupları tarafından gerçekleştirildiği görülmektedir. Günümüzde ise ekolojik denetimin yasalara uyum denetiminden ziyade yönetsel kontrolün bir par-

7 Hasan Eren ve Diğerleri, Türkçe Sözlük 1, Türk Dil Kurumu Yayınları, Türk Tarih Kurumu Basım Evi, Ankara, 1998, s.354.

8 Hasan GÜRBÜZ, Muhasebe Denetimi, Bilim Teknik Yayınevi, İstanbul, 1995, s.8.

9 Hasan . GÜRBÜZ, a.g.e, ss.8-9.

10 Ersin GÜREDİN, Denetim, Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., İstanbul, 2000, s.5.

11 Uğur KAYA, İşletme Doğal Çevre ilişkilerinin Mali Tablolara Aracılığı ile Raporlanması ve Denetimi, Sermaye Piyasası Kurulu Yayınları, Yayın No:201, Ankara, 2006, s.149.

çası olarak gerçekleştirildiği görülmektedir. Bugün egemen olan görüş; ekolojik denetimin yasalara uyumu dikkate almakla beraber işletme içi odaklı icra edilmesi ve sonuçlarının işletmelerin yıllık faaliyet denetimlerinin bir uzantısı olarak faaliyet raporlarında belirtilmesidir¹².

Ekolojik denetim bazı durumlarda "Çevresel Etki Değerlemesi" kavramıyla karıştırılmaktadır. Çevresel Etki Değerlemesi bir projenin çevreye olan etkilerini tahmin etmek, değerlendirmek ve analiz etmek konularına odaklanırken, ekolojik denetim faal olan bir projenin çevresel performansı üzerinde odaklanmaktadır.¹³ Daha açık bir ifadeyle, ekolojik denetimin beş temel unsuru barındırdığı söylenebilir. Bu unsurlardan **birinci-si**; ekolojik denetimin yönetsel bir araç olarak kabul edilmesi gerektiğidir. Yönetim ekolojik risklerini azaltmakta ve performansını artırmakta bu aracı kullanacaktır. Unsurlardan **ikincisi**; ekolojik denetimin bir sistem içerisinde yürütülmesi gerektiğidir. Denetim daha önceden hazırlanan plan ve programa göre yürütülmelidir. Ekolojik denetimin **üçüncü unsuru** ise; denetimin belirli aralıklarla ancak sürekli yapılması gerektiğidir. Denetimin mutlaka belgeye dayalı olarak yürütülmesi ve sonucunun bir denetim raporu ile raporlanması gerekliliği **dördüncü** unsur olarak ortaya çıkmaktadır. Ekolojik denetimin **beşinci** unsurunu ise denetim faaliyetlerinde tarafsızlık ilkesine riayet edilmesi gerektiği oluşturmaktadır¹⁴.

Organizasyon yöneticilerinin çevre risklerini azaltmakta ve performanslarını artırmakta araç

olarak kullanabilecekleri ekolojik denetimin amaçlarını şöylece sıralamak mümkündür¹⁵:

- ✓ Çevre yönetim sistemlerinin yeterli çalışıp çalışmadığının kontrolü,
- ✓ Yerel, ulusal ve uluslararası çevre, sağlık ve güvenlikle ilgili yasal düzenlemelere uyulup uyulmadığının kontrolü,
- ✓ İşletmenin kendi politikasına uyulup uyulmadığının kontrolü,
- ✓ Çevreden kaynaklanan riskleri azaltmak, sağlık ve güvenlikle ilgili düzenlemeler yapmak,
- ✓ Atık maliyetlerini azaltmak ve daha güvenli atık yönetim planlaması yapabilmek,
- ✓ Acil durumlarda müdahale planlaması yapabilmek,
- ✓ Yatırımcı ve sigortacıların çevreye duyarlı olma yönündeki taleplerini karşılayabilmek,
- ✓ Başarılı uygulamaların işletmelerce kabulünü sağlamak ve yayılmasına destek olmak,
- ✓ Fark edilebilir bir "yeşil işletme" ve "yeşil ürün" imajı geliştirerek rekabet avantajı sağlamak.

Amaç her ne olursa olsun ekolojik denetim işletmelerin politika, uygulama ve süreçlerinin etkin ve verimli bir şekilde işletilmesini sağlamalı ve şirketin uzun dönemdeki amaçları ile uyum içinde yürütülmelidir¹⁶.

Tablo 2: Ekolojik Denetim ve Geleneksel Denetimin Farklılıkları ve Benzerlikleri

Ekolojik Denetim ve Geleneksel Denetim Farklılıkları	Ekolojik Denetim ve Geleneksel Denetimin Benzerlikleri
<ul style="list-style-type: none"> ✓ Ekolojik denetim teknik yönü ağır basan bir denetim türüdür. ✓ Geleneksel rapor tipi yerine ihtiyaca göre düzenlenen rapor tipi ya da çevre yönetim programının resmi olarak değerlendirildiği rapor tipi kullanılır. ✓ Geleneksel denetimde kullanılan "evet / hayır belgesi" ekolojik denetim için yetersiz kalmaktadır. ✓ Ekolojik denetimi çok daha geniş kapsamlıdır. 	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Her iki denetiminde prosedürü hemen hemen aynıdır. ✓ Çevresel raporlardan denetim amacıyla veri alınması aşamasında geleneksel denetimdeki ile aynı özellik taşıyan kontrol ve gözlem yöntemleri kullanılmaktadır.

¹² Mehmet ÖZBİRECİKLİ, Çevre Muhasebesi, Natürel Kitap ve Yayıncılık, Ankara, Nisan 2002, s.80.

¹³ DEAT(2004) Environmental Auditing, Integrated Environmental Management, Information Series 14, Department of Environmental Affairs and Tourism (DEAT), Pretoria, 2004, s.4.

¹⁴ Uğur KAYA, a.g.e., s.148 - DEAT(2004) Environmental Auditing, a.g.e., ss.4-5.

¹⁵ Hilmi KIRLIOĞLU; Ahmet Vecdi CAN, Çevre Muhasebesi, Değişim Yayınları, Sakarya, 1998, ss.154-155 - Uğur KAYA, a.g.e., s.148.

¹⁶ Hilmi KIRLIOĞLU; Ahmet Vecdi CAN, a.g.e., s.155.

<ul style="list-style-type: none"> ✓ Ekolojik denetimi yapacak denetçinin teknik ve teknolojik bilgiye sahip kişiler olması gerekmektedir. ✓ Ekolojik denetim dışa değil içe yöneliktir. ✓ Ekolojik denetim sadece yıllık olarak değil değişen sıklıklarla yapılır. ✓ Ekolojik denetimin şeklini denetimin amacı belirlemektedir. ✓ Ekolojik denetim biyolog, kimyager, hukukçu, muhasebeci ve finansçının içinde bulunduğu bir "ekip çalışması" gerektirmektedir. 	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Her iki denetim türü de işletmenin iç kontrol sistemini değerlendirmekte ve denetim riski derecesini, denetim planını, kullanacakları teknikleri, denetimin kapsamını buna göre belirlemektedir.
---	--

Geleneksel muhasebe denetim süreci ile ekolojik muhasebe denetim sürecinin benzer özellikler göstereceği açıktır. Çalışmada geleneksel muhasebe denetimi sürecinde "ekolojik muhasebe" kavramının sürece katacağı farklılıklar üzerinde durulmaktadır. Geleneksel denetim süreci esas itibari ile;

- ✓ Denetim İşinin Alınması
 - ✓ Ön inceleme
 - ✓ Denetimin Planlanması
 - ✓ İç Kontrollerin Değerlendirilmesi
 - ✓ Denetim Prosedürlerinin Uygulanması
 - ✓ Denetim İşinin Tamamlanması ve Denetim Raporunun Hazırlanması
- aşamalarından oluşmaktadır¹⁷.

2.1. Denetim İşinin Alınması

Denetim talebi geldiğinde denetçinin potansiyel müşteriyi tanımaya yönelik işletmenin sektördeki durumunu belirleme, işletmenin geçmişinin incelenmesi, üst yönetimin bakış açısının belirlenmesi v.b. faaliyetleri kapsamaktadır. Ayrıca önceki denetçi ile iş bırakma nedenlerinin görüşülmesi, yöneticiler hakkındaki düşünceleri ve denetim çalışmalarını rahat yürütüp yürütmediği konusundaki görüşmeler yine bu aşama içerisinde. Denetçi potansiyel müşterisi hakkında toplanan bilgiler çerçevesinde işi kabul ederse, denetim sözleşmesi ya da denetim anlaşma mektubu ile işe resmîyet kazandırır. Denetim sözleşmesinde denetim amacı, sorumluluk içeriği ve yetkiler yer almalıdır¹⁸.

Denetim işletmeleri, denetim işinin alınması aşamasında, yapılacak denetim anlaşmasının denetim işletmesine yükleyebileceği riski dikkate almak durumundadır. Bu çerçevede denetim firması aşağıdaki unsurları göz önünde bulunduracaktır¹⁹:

- ✓ Hâlihazırdaki veya gelecekteki müşteri işletme ile iş yapmanın denetim işletmesinin itibarına gölge düşürebilecek potansiyele sahip olması,
- ✓ Denetim raporunun hangi amaçla kullanılacağı,
- ✓ Denetlenecek müşteri işletmenin finansal durumu,
- ✓ Denetlenecek müşterinin muhasebe politikaları,
- ✓ Denetlenecek müşteri işletmenin tepe yöneticilerinin dürüstlüğü, yasadışı faaliyet yapmaya eğilimli kişiler olup olmadıkları,
- ✓ Müşteri işletmenin yüksek riskli bir faaliyet dalı ile iştigal ediyor olması.

Denetlenen şirketin şeffaflığı, denetime açıklığı, kurumsal kimliğini tamamlamış olması denetçinin denetim işini almadan önce göz önünde bulundurması gereken diğer hususlardır.

Denetçi, denetim sözleşmesi ya da anlaşma mektubu ile işe resmîyet kazandırıldıktan sonra, "ön inceleme" aşamasına geçmektedir.

2.2. Ön inceleme

Ön inceleme denetçinin denetim planını oluşturmada temel olacak organizasyonel bilgiyi edinmesini sağlamaktadır. Ön inceleme sonucu denetçi denetleyeceği işletmenin organizasyon

¹⁷ Wikipedia-The Free Encyclopedia, "Information Tecnology Audit Process", http://en.wikipedia.org/wiki/Information_technology_audit_process (Erişim Tarihi: 12.04.2013).

¹⁸ Ersin GÜREDİN, a.g.e., s.66.

¹⁹ Ersin GÜREDİN, a.g.e., s.68.

stratejisi hakkında, işletme faaliyetlerinin çevreyi ilgilendiren yönleri hakkında, işletmelerin belirlediği çevre politikalarının yönetimi ve kontrolü hakkında genel bilgiler edinmektedir. Ön inceleme sonucu elde edilen bilgiler işletmenin faaliyetlerinin ekolojik muhasebeyi ilgilendiren kısımları hakkında da bilgiler sunmaktadır²⁰. Denetçi, işletmenin ekolojik harcamalarının ana hesap ve muavin hesaplarda takip edip etmediği konusunda bilgi sahibi olmalıdır.

Denetlenen işletmenin işleyişi ve ekolojik muhasebeyi ilgilendiren faaliyetleri hakkında ön bilginin toplandığı bu aşamada aynı zamanda, iç kontrol sisteminin incelenmesi ve kontrol riski düzeyinin ön belirlenmesi faaliyeti de gerçekleştirilmektedir. Kontrol riski düzeyinin ön belirlenmesinde denetçinin profesyonel yargısı önemlilik arz etmektedir²¹.

Denetçi, ön inceleme aşamasında yer alan faaliyetleri gerçekleştirdikten sonra, "denetimin planlanması" aşamasına geçmektedir.

2.3. Denetimin Planlanması

Denetçi bu aşamada denetimin kapsamını denetim amaçlarına, yürürlükteki yasalara ve denetim standartlarına uygun olarak planlamaktadır. Bu aşamada denetimin doğası, amaçları, zamanlaması, genişliği, kullanılacak teknikler, denetim ekibinin kimlerden oluşacağı gibi unsurlar belirlenmektedir²². Ayrıca işletmeye ilişkin temel bilgilerin toplanması, müşteri işletmenin iç kontrol yapısının tanınması, önemlilik düzeyinin belirlenmesi, denetim riskinin saptanması ve ayrıntılı denetim programının oluşturulması hususları da denetimin planlanması aşamasında yer almaktadır²³.

Ekolojik muhasebe uygulamalarının denetimin planlanması aşamasına getireceği farklılıklar ise:

- ✓ Ekolojik muhasebe hesaplarının denetim kapsamına alınması,
- ✓ Denetim zamanlamasının, ekolojik muhase-

be hesaplarının denetimini de göz önünde bulundurarak belirlenmesi,

- ✓ Kullanılacak denetim tekniklerinin farklılaştırılması (Laboratuvar analizleri, bilirkişi raporları v.b.),
- ✓ Denetim ekibinde gerekli bilgi ve donanımına sahip kişilerin bulundurulması (Çevre mühendisleri, kimyagerler, biyologlar, analistler v.b.),
- ✓ İşletme iç kontrol sisteminin ekolojik riskleri de içerip içermediği hakkında ön bilgi sahibi olunması

şeklinde sıralanabilir.

Denetçi, denetim planlaması aşamasını hazırladıktan sonra "iç kontrollerin değerlendirilmesi" aşamasına geçmektedir.

2.4. İç Kontrollerin Değerlendirilmesi

İşletmeler fiziki olarak büyüdükçe, faaliyetlerinin sayısı ve karmaşıklığı arttıkça yönetimin işletme faaliyetlerini doğrudan doğruya kontrol etmesi zorlaşmaktadır. İşletme yönetimi ortaya çıkabilecek çevresel olumsuzlukların üstesinden ancak etkin bir iç kontrol sistemi kurarak gelebilmektedir²⁴.

İç kontrol sistemi; "işletme varlıklarını korumak ve her türü kayıpları önlemek, muhasebe verilerinin doğruluğunu ve güvenilirliğini sağlamak, işletme faaliyetlerinin etkinliğini geliştirmek ve yönetim politikalarına bağlılığı özendirmek amacıyla oluşturulan bir örgüt yapısıdır.²⁵" şeklinde tanımlanmaktadır.

Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (AICPA) ise, Denetim Standartları Kurulu (ASP) tarafından yayınlanan 78 no'lu "Bir Finansal Tabloda İç Kontrolün Göz Önüne Alınması" (SAS.78 Consideration of Internal Control in a Financial Statement) başlıklı denetim standardında iç kontrolü şöyle tanımlamaktadır²⁶:

20 Wikipedia-The Free Encyclopedia, a.g.e.

21 Ferruh ÇÖMLEKÇİ, Münevver YILANCI, Nurten ERDOĞAN ve Diğerleri, Muhasebe Denetimi ve Mali Analiz, Anadolu Üniversitesi Yayınları, Ekim 2008, s.71.

22 Information Systems Audit and Control Association (ISACA), "IS Auditing Standart - S5: Planning",http://www.isaca.org/standards/ (Erişim Tarihi: 22.12.09), s.2.

23 Vasfi HAFTACI, Muhasebe Denetimi, Avacı Ofset, İstanbul, 2007, s.129.

24 Volkan DEMİR, "İç Kontrol Yapısı ve SAS 55 ile SAS 78'in Karşılaştırılması", Muhasebe Finansman Dergisi, Yıl:8, Sayı:11, Aralık 1999, s.89.

25 Volkan DEMİR, a.g.e., s.89.

26 Mahmut DEMİRBAŞ, "İç Kontrol ve İç Denetim Faaliyetlerinin Kapsamında Meydana Gelen Değişmeler", İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Yıl:4, Sayı:7, Bahar 2005/1, s.168.

“iç kontrol; finansal raporların güvenilirliği, faaliyetlerin etkinliği ve verimliliği, yasalara ve diğer düzenlemelere uygunluk amaçlarına ulaşılmasını dikkate alarak yeterli ölçüde güvence sağlamak üzere işletmenin yönetim kurulu, yönetici ve diğer personeli tarafından etkilenen bir süreçtir.²⁷”

COSO (The Committee of Sponsoring Organizations) ise iç kontrolü şöyle tanımlamaktadır²⁸.

“iç kontrol; idarenin amaçlarına, belirlenmiş politikalara ve mevzuata uygun olarak; faaliyetlerin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yürütülmesini, varlık ve kaynakların korunmasını, muhasebe kayıtlarının doğru ve tam olarak tutulmasını, mali bilgi ve yönetim bilgisinin zamanında ve güvenilir olarak üretilmesini sağlamak üzere idare tarafından oluşturulan organizasyon, yöntem ve süreçle iç denetimi kapsayan mali ve diğer kontroller bütünüdür.”

Bu tanıma göre denetçi birbiri ile ilişkili beş iç kontrol birleşenini değerlendirmekte ve denetim faaliyetlerinin genişliğini belirlemektedir. Bu bileşenlere ilişkin açıklamalar şöyledir²⁹:

Kontrol Ortamı: Diğer iç kontrol bileşenlerine temel oluşturmaktadır. Yönetimin iş görme biçimi ve yönetim felsefesinin ne olduğu hakkında önemli bilgiler içermektedir.

Risk Değerlendirme: Kontrol ortamına ve organizasyona ilişkin risklerin tanımlanması ve bu risklerin analizinden oluşmaktadır.

Kontrol Faaliyetleri: Çalışanların yönetimin isteği doğrultusunda faaliyette bulunmalarını sağlayacak politika ve prosedürlerden oluşmaktadır. Bu kontroller önleyici, saptayıcı, azaltıcı kontroller olabilir.

Bilgi ve iletişim: Organizasyonun istediği anda mevcut bilgiye eriştiğini ve bu bilgiyi organizasyon içerisinde kullanabilmesini anlatmaktadır.

Gözetim: Belirlenen kontrollerin ne derece gerçekleştirildiğinin gözlenmesi ve gerektiğinde özel değerlendirmelerin yapıp yürütülmesi faaliyetlerini içermektedir.

iyi bir iç kontrol; yeterli sayı ve nitelikte personel varlığı, iyi bir örgüt yapısı, iyi bir belge akış düzeni, iyi bir muhasebe sistemi ve iyi bir iç denetimin varlığıyla mümkün olmaktadır. Etkin bir iç kontrol sisteminin varlığı denetim riskini azaltmakta, denetim süresini kısaltmakta, denetim alanını daraltmakta, denetimi kolaylaştırmakta ve denetim raporundaki savın güvenilirliğini artırmaktadır³⁰.

Ekolojik anlamda iç kontrollerin etkin bir şekilde çalışıp çalışmadığına yönelik yapılan testler sonucunda denetçi, kontrol ortamının zayıflıklarını ve üstünlüklerini değerlendirmektedir. Denetçi iç kontrol ortamını değerlendirdikten sonra bir kontrol riski derecesi belirlemelidir. Belirlenen kontrol risk derecesine göre denetçi, denetim uygulamalarını risk düzeyinin yüksek çıktığı alanlara kaydırarak maliyet ve zaman tasarrufu sağlayabilir.

Denetçi, iç kontrollerin göz önünde bulundurulması aşamasını gerçekleştirdikten sonra, “denetim prosedürlerinin uygulanması” aşamasına geçmektedir.

2.5. Denetim Prosedürlerinin Uygulanması

Denetçi denetim faaliyetlerini sürdürürken denetim amaçlarının tam olarak gerçekleştirilmesini sağlayacak bazı özel teknikler kullanmaktadır. Bu teknikler belirli amaçlar için geliştirilmektedir.

Denetçi denetim süreci boyunca denetim amaçlarına yönelik olarak yeterli, makul ve denetlenen unsurla doğrudan ya da dolaylı olarak ilişkili denetim kanıtları elde etmek zorundadır. Denetim bulguları ve sonuçları uygun analiz yöntemleri ile desteklenmekte ve bu analiz yöntemleri ile elde edilen bulgular denetim raporunun dayanaklarını oluşturmaktadır. Denetçi denetim bulgularını ve sonucunu destekleyen denetim kanıtlarını ve denetim çalışmalarını belgelemelidir³¹.

Denetim prosedürleri ise esas itibarı ile denetçinin denetim raporuna dayanak olacak kanıtları elde ederken kullanacağı tekniklerden oluşmaktadır. Denetim prosedürleri; işletme tarafından oluşturulan iç kontrol ortamını test etmeye yönelik

²⁷ Mahmut DEMİRBAŞ, a.g.e., s.168.

²⁸ Coso (The Committee of Sponsoring Organizations), <http://www.coso.org/resources.htm> (Erişim Tarihi: 12.04.2013)

²⁹ Institute of Internal Auditors, “Putting COSO’s Theory into Practice”, <http://www.theiia.org> (Erişim Tarihi: 12.04.2013), 3-3-4.

³⁰ Vasfi HAFTACI, a.g.e., s.145.

³¹ Information Systems Audit and Control Association (ISACA), “IS Auditing Standart – S6: Performance of Audit Work”, www.isaca.org/ (Erişim Tarihi: 12.04.2013), 5.2.

teknikler şeklinde tanımlanabilir.

Ekolojik muhasebe denetiminde kullanılan teknikler; kontrol listeleri (check list), anketler (questionnaires), sorgulama (questioning), gözlem (observation), kamera çekimi (Photographs), örnekleme ("drill down" sampling) olarak belirtilebilir. Söz konusu tekniklere ilişkin açıklamalar aşağıdaki gibidir:³²

Kontrol Listeleri (Check List): Denetim süreci boyunca çok çeşitli başlıklar denetleniyor ise kontrol listeleri iyi bir araç olarak kullanılabilir. Ancak kontrol listelerinin göz önünde bulundurulmadığı bir sorunun var olması ve gözden kaçması bu tekniğin olumsuz yönünü oluşturmaktadır. Bu gibi durumlarda kontrol listeleri ile diğer tekniklerin birlikte kullanılması önem arz etmektedir.

Anketler (Questionaries): Anket tekniği çoğu denetim türünün kullandığı temel teknik olarak bilinmektedir. Anketler kontrol listelerine benzerlikle birlikte daha karmaşık bir yapıları vardır. Anketler denetlenen alanla ilgili detaylı sayısal veriler verme ve mantıksal bilgiler sunma yönüyle kontrol listelerinden ayrılmaktadır. Anketler hazırlanırken cevabı "Evet/ Hayır" şeklinde olan sorular sormaktan kaçınılmalıdır. Zira anket tekniğinin kullanılma amacı iki yönlü diyaloglarla denetlenen alanla alakalı geniş bilgiler elde etmektir.

Sorgulama (Questioning): Sorgulama tekniği denetimde kullanılan ve en önemli tekniklerden biridir. Sorgulama yüz yüze gerçekleşeceği için denetçi sorularını sorgulanan kişinin dürüst olmayan cevaplar verebileceğini göz önünde bulundurarak sormalıdır. Denetçi sorgulanan kişinin savunmaya dayalı amaçla cevaplar verebileceğini de unutmamalıdır.

Gözlem (Observation): Denetimde kullanılan tekniklerden bir diğeri ise gözlemdir. Denetçi gözlem tekniğinde olayların akışını gözlemlemeli ve kullanılabilir bilgiler elde etmelidir. Ancak gözlem tekniğini uygulayan denetçi olayları görmek istediği gibi değil, olduğu gibi yorumlamalı ve tarafsızlıktan asla vazgeçmemelidir.

Kamera Çekimi (Photographs): Kamera çekimi tekniği çevre denetiminde diğer tekniklere yardımcı bir teknik olarak çalışmaktadır. Ancak

bu tekniğin kullanılması için denetçinin denetimi yapılacak alana fotoğraf makineleri ya da video kameralarla gelmeleri gerekir. Bu tekniğin amacı çevresel olumsuzluklara yönelik görsel kanıtlar elde etmektir.

Örnekleme ("Drill Down" Sampling): Bu teknik denetlenen olayla ilgili olabildiğince geriye giderek geçmişten veriler çıkartma ilkesine göre çalışmaktadır. Tekniğin kullanım amacı; çevre açısından ortaya çıkan olumsuzluğun hangi aşamada başladığını görebilmek ve olumsuzluğu doğru yerde giderebilmektir.

Denetim çalışmalarını uyguladığı denetim prosedürleri ile kanıtlayan denetçi, artık "denetimin tamamlanması ve denetim raporu düzenleme" aşamasına geçmektedir.

2.6. Denetim İşinin Tamamlanması ve Denetim Raporunun Hazırlanması

Denetçi denetim bitiminde uygun formatta bir denetim raporu düzenlemelidir. Rapor organizasyonu tanımlamalı ve denetim sürecine yönelik kısıtlamalar var ise bunlardan bahsetmelidir. Ayrıca raporda denetimin kapsamı, denetimin amaçları, ayrılan zaman dilimleri ve gerçekleştirilen denetimin genişliği ifade edilmelidir. Raporda denetçinin bakış açısına ilişkin bulgular, varsa sınırlamalar, tavsiyelere de yer verilmelidir. Denetçi raporda belirlenen sonuçlara yönelik uygun kanıtlar elde etmiş olmalıdır. Rapor imzalanmalı, tarihlenmeli, denetim standartlarına ve denetim anlaşma mektubuna uygun bir şekilde ilgili yerlere dağıtılmalıdır³³.

Raporun formatını oluşturan ve raporda belirtilecek bilgilerden bazıları şunlardır³⁴:

- ✓ Başlık
- ✓ Adres
- ✓ Denetimin alanı
- ✓ Kontrol prosedürlerinin etkinliği hakkında yönetimin ifadesi
- ✓ Denetçinin kontrol prosedürlerinin etkinliği hakkında fikir beyan etmek için denetimin gerçekleştirildiğine yönelik denetçi ifadesi

³² Department of Environmental Affairs and Tourism, Integrated Environmental Management Information Series 14: Environmental Auditing, www.deat.gov.za/Documents/Publications/2005Jan7/Book9.pdf (Erişim Tarihi: 22.12.2009), ss.9-10.

³³ Information Systems Audit and Control Association (ISACA), "IS Auditing Standart – S7: Reporting", www.isaca.org/ (Erişim Tarihi: 12.04.2013), s.2.

³⁴ Information Systems Audit and Control Association (ISACA), "IS Auditing Guideline – G20: Reporting", www.isaca.org/ (Erişim Tarihi: 12.04.2013), s.4-5.

✓ Güvenilirliği etkileyen değişkenlere yönelik detay bilgilerin verilmesi

✓ Varsa kısıtlayıcı unsurlar hakkında bilgiler verilmesi

✓ Denetçinin görüş beyanı

✓ Denetçinin imzası

✓ Denetçinin adresi

✓ Denetim raporu tarihi


Denetçi denetim sonucunda "olumlu görüş raporu", "olumsuz görüş raporu", "koşullu görüş raporu" ve "görüş bildirmekten kaçınma" olmak üzere dört şekilde rapor düzenleyebilmektedir.

Olumlu görüş müşteri işletmenin finansal durumu ve faaliyet sonuçlarının doğruyu yansıttığını, olumsuz görüş; müşteri işletmenin finansal durumu ve faaliyet sonuçlarının doğruyu yansıtmadığını, koşullu görüş; müşteri işletmenin finansal durumu ve faaliyet sonuçlarında güvenilirliği bozmayacak aykırılıkların bulunduğunu belirtmektedir. Eğer denetçinin ve müşteri işletmenin dışında oluşan, çalışma alanını sınırlayan önemli bir noktanın var olduğu ve bu nedenle olumlu, olumsuz ya da koşullu görüşlerden birine ulaşmanın mümkün olmadığı bir durum varsa denetçi görüş bildirmekten kaçınma hakkını kullanma hakkına sahiptir³⁵.

SONUÇ

Ekolojik muhasebe uygulamalarının denetim süreci üzerinde çok büyük farklılık yaratmayacağı açıktır. Ancak denetim kapsamı, kullanılan teknikler, denetim ekibinin niteliği gibi temel bazı hususlarda yeniliklere neden olmuştur.

Ekolojik muhasebe uygulamalarının işletmelerce kullanılıyor olması, tek düzen hesap planında ekolojik muhasebe hesaplarının bulunmasını zorunlu kılmaktadır. İşletmelerce katlanılan ekolojik harcamalar ilgili hesaplarda takip edilmelidir. Ancak mevcut tekdüzen hesap planında ekolojik harcamaların ayrıca takip edileceği hesap grubu bulunmamaktadır. Kanaatimiz tekdüzen hesap planında ekolojik muhasebe hesaplarına yönelik hesap grubunun oluşturulması yönündedir. Ayrıca işletmelerin periyodik dönemler itibari ile hazırlamak zorunda oldukları mali tablolarında çevreye yönelik yapılan harcamalar, katlanılan maliyetler ve olası çevresel gelirler yer almalıdır. Bu saye-

de geleneksel denetim sürecinde ekolojik muhasebe denetimi etkin bir şekilde yapılabilecek ve işletmelerin çevreye verdikleri olumsuz etkileri ölçmek, sınıflandırmak, kıyaslama yapmak imkanı olacaktır. 

KAYNAKÇA

Coso (The Committee of Sponsoring Organizations), <http://www.coso.org/resources.htm> (Erişim Tarihi: 12.04.2013).

ÇAKAR, Ulaş , "Çevreci Şirket ve Çevre Muhasebesi", Mali Çözüm Dergisi, Sayı:83, Eylül-Ekim 2007.

ÇÖMLEKÇİ, Ferruh; Münevver YILANCI; Nurten ERDOĞAN ve Diğerleri, Muhasebe Denetimi ve Mali Analiz, Anadolu Üniversitesi Yayınları, Ekim 2008.

DEAT(2004) Environmental Auditing, *Integrated Environmental Management, Information Series 14*, Department of Environmental Affairs and Tourism (DEAT), Pretoria, 2004.

DEMİR, Volkan , "İç Kontrol Yapısı ve SAS 55 ile SAS 78'in Karşılaştırılması", Muhasebe Finansman Dergisi, Yıl:8, Sayı:11, Aralık 1999.

DEMİRBAŞ, Mahmut , "İç Kontrol ve İç Denetim Faaliyetlerinin Kapsamında Meydana Gelen Değişmeler", İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Yıl:4, Sayı:7, Bahar 2005/1.

Department of Environmental Affairs and Tourism, *Integrated Environmental Management Information Series 14: Environmental Auditing*, www.deat.gov.za/Documents/Publications/2005Jan7/Book9.pdf (Erişim Tarihi: 22.12.2009).

EREN, Hasan ve Diğerleri, Türkçe Sözlük 1, Türk Dil Kurumu Yayınları, Türk Tarih Kurumu Basım Evi, Ankara, 1998.

GÜRBÜZ, Hasan , Muhasebe Denetimi, Bilim Teknik Yayınevi, İstanbul, 1995.

GÜREDİN, Ersin, Denetim, Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., İstanbul, 2000.

HAFTACI, Vasfi, Muhasebe Denetimi, Avcı Ofset, İstanbul, 2007.

HAFTACI, Vasfi; Kamuran SOYLU, "Çevre Kir-

35 Vasfi HAFTACI, a.g.e., s.312.

lenmesi ve Çevre Koruma Bağlamında Çevre Muhasebesinin Önemi”, MUFAD Muhasebe Finansman Dergisi, Sayı:33.

Information Systems Audit and Control Association (ISACA), “IS Auditing Standart – S5: Planning”, <http://www.isaca.org/standards/> (Erişim Tarihi: 22.12.09).

Information Systems Audit and Control Association (ISACA), “IS Auditing Standart – S6: Performance of Audit Work”, www.isaca.org/ (Erişim Tarihi: 12.04.2013).

Information Systems Audit and Control Association (ISACA), “IS Auditing Standart – S7: Reporting”, www.isaca.org/ (Erişim Tarihi: 12.04.2013).

Institute of Internal Auditors, “Putting COSO’s Theory into Practice”, <http://www.theiia.org> (Erişim Tarihi: 12.04.2013).

KAYA, Uğur, işletme Doğal Çevre ilişkilerinin Mali Tablolar Aracılığı ile Raporlanması ve Denetimi, Sermaye Piyasası Kurulu Yayınları, Yayın No:201, Ankara, 2006.

KIRLIOĞLU, Hilmi ; Ahmet Vecdi CAN, **Çevre Muhasebesi**, Değişim Yayınları, Sakarya, 1998.

KIRLIOĞLU, Hilmi; Ahmet Vecdi CAN, “Çevresel Muhasebede Kavramsal Tartışmaların Gelişimi ve Analizi”, MUFAD Muhasebe Finansman Dergisi, Sayı:31, Temmuz 2006.

KIRLIOĞLU, Hilmi; Meral Erol FİDAN, “Organize Sanayi Bölgeleri İçinde ve Dışında Faaliyet Gösteren İşletmelerin Çevre-Atık Yönetimi ve Muhasebesi Konularında Mevcut Durum ve Farklılıkları (Sakarya İlinde Bir Araştırma)”, Muhasebe ve Denetime Bakış, Ekim 2010.

KURŞUNEL, Fahri; Ahmet BÜYÜKŞALVARCI, Ahmet Tunga ALKAN, “Muhasebe Meslek Mensuplarının Çevre Muhasebesi Hakkındaki Görüşleri: Konya İli Üzerine Bir Araştırma”, Selçuk Üniversitesi Karaman İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Sayı 11, Yıl:9 Aralık 2006.

ÖZBİRECİKLİ, Mehmet , **Çevre Muhasebesi**, Natürel Kitap ve Yayıncılık, Ankara, Nisan 2002.

ÖZKOL, A. Erdal , “ Çevre Muhasebesi”, Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt:13, Sayı:1, Nisan 1998.

Wikipedia-The Free Encyclopedia, “Information Technology Audit Process”, http://en.wikipedia.org/wiki/Information_technology_audit_process (Erişim Tarihi: 12.04.2013).