

ÇEVRESEL MALİYETLERİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Yıldırım Ercan ÇALIŞ*

Özet

Gelişmekte olan ülkelerin pek çoğunda yenilenebilir özellikte olan toprak ve su kaynakları azalan bir hızla ekonomileri tehdit eder hale gelmiştir. Özellikle, tamamıyla doğal kaynaklarına bağımlı ülkelerde, nüfus artış hızının da yüksek olması ile beraber çevresel tahribin daha yoğun olduğunu görmekteyiz. Doğal kaynaklar sürdürülemez duruma gelindiğinde ise, yeterli sermayenin olmayışı, yetişmiş insan gücünün eksikliği gibi nedenlerle diğer ekonomik faaliyetlere geçilememektedir. Günümüzde işletmeler çevreye verdikleri veya verecekleri zararı en aza indirebilmek için önlemler almaktadırlar. Alınan önmelerin işletmeye ek maliyetleri olmaktadır. Yapılan bu çalışmada çevresel maliyetlerin nasıl muhasebeleştirilmesi gerektiği anlatılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Çevre muhasebesi, çevresel maliyetler, çevresel maliyetlerin muhasebesi
Jel Sınıflandırması: M41

ACCOUNTING FOR ENVIRONMENTAL COSTS

Abstract

Rapid decreasing of renewable land and water resources threaten economics of developing countries. Especially, high birth rate cause to high environmental subversion in natural sources dependent states. When natural sources are non-sustainable, economic activities are late as a result of capital poor and labor scarcity. From this point of view, the world's industrial companies take precautions to not-pollute the environment and also the full use of resources. These precautions raise escalation of costs. This study gives a road map for entering these precautions in the accounts.

Keywords: Environmental Accounting, Environmental Costs, Accounting For Environmental Costs

Jel Classification: M41

1. Giriş

Günümüzde hızlı nüfus artışı, düzensiz kentleşme ve sanayileşme, lüks yaşam standartları, doğal afetler ve bu gibi nedenlerin bir sonucu olarak aşırı hava kirliliği, su kirliliği, toprak kirliliği, gürültü kirliliği, görüntü kirliliği ve buna benzer bir dizi sorun ortaya çıkarmıştır¹.

* Öğr. Gör .Dr. Marmara Üniversitesi, İşletme Fakültesi, İşletme Bölümü, ycalis@yahoo. com

¹ www.degisimkitap.com/pinfo.asp?pid=160 (Erişim tarihi 25.05.2013)

Teknolojik gelişmelerin işletmeler üzerinde olumlu etkiler yapmış olduğu bir gerçektir. Ancak olumlu etkilerinin yanı sıra olumsuz sonuçlar da ortaya çıkarmaktadır. Özellikle üretim yapan işletmelerde üretim faaliyeti sonucu ortaya çıkan ve çevre kirliliğine neden olan faktörler doğayı olduğu kadar işletmeleri ve insan sağlığını olumsuz etkilemektedir. Çevre ve ekonomi arasındaki etkileşim sonucunda çevrede meydana gelen niteliksel ve niceliksel olumsuzlukların belirlenmesi, belirlenen bu olumsuzlukların fiziksel ve parasal değerlerinin hesaplanarak izlenmesi çevre muhasebesi ile mümkündür.

Çalışmanın amacı, bilhassa üretim işletmelerinin çevreye verdikleri veya verecekleri zararları en aza indirebilmek adına aldıkları önlemlerin nasıl muhasebeleştirileceğini çeşitli kayıt yöntemleriyle açıklamak ve uygulayıcılara bu doğrultuda yol gösterici olabilmektir.

2. Literatür Özeti

Güvemli Oktay ve Gökdeniz Ümit (1996) Çevre muhasebesini “çevrenin negatif ölçümlerinin tanımlanması ve bunların muhasebe sistemi ve uygulamalarında uygulanması olarak ifade etmişlerdir. Aynı çalışmada uygulanmakta olan muhasebe sistemlerinde özellikle maliyet ve kar analizlerinde çevre faktörlerinin planlanıp uygulanması gerektiğinden söz etmişlerdir.

Özkol Erdal A. (1998) *Çevre muhasebesi isimli makalesinde* Çevre muhasebesinin şu anda teorik durumda olduğunu ve işletmelerin ihtiyaçlarına cevap verebilecek nitelikte olmadığını ifade etmiştir. Yapılacak araştırmaların çevre muhasebesinin mevcut muhasebe sistemine entegresini sağlayacak metodların tanımlanmalarını ve muhasebe enstrümanlarının gerçekleştirilmelerini sağlayacağını ifade etmiştir.

Harmozi (1999) çevreye duyarlı üretim çalışmasında, işletmelerin, atıklarını azaltmak için geri dönüşüm, yeniden üretim gibi seçeneklerden uzun süredir yararlanmakla birlikte güvenli üretimi destekleyen çevreye duyarlı üretimin yeni gelişmeler arasında olduğunu belirtmiştir.

Melynk ve Handfield (1999) Çevresel maliyetler isimli çalışmalarında, çevreye duyarlı üretimin temel amacının, kaynak etkinliğini artırırken, atıkların çevreye olan etkilerinin en aza indirilebilmesi olduğunu belirtmişlerdir.

Schaltegger vd. (2000), çağdaş çevresel muhasebe kavramlarını, uygulamalarını ve sorunlarını, Gale ve Stokoi (2001) ise, çevresel maliyet muhasebesi ve işletme stratejisi konularını incelemişlerdir. Özbirecikli (2002) ise, çevresel nitelikteki maliyetlerin maliyet gruplarındaki payının ne olduğunu üç sektör bazında incelemiştir.

Yakhou ve Dorweiler (2004), işletme stratejisinin belirlenmesinde önemli olduğunu, De Beer ve Friend (2006) ise çevre muhasebesinin işletmenin çevresel ve ekonomik performansını arttırmak için bir yönetim aracı olduğunu belirtmişlerdir.

Çelik Muhsin (2007) çevreye Duyarlı Muhasebe isimli çalışmasında, İşletmelerin çevre muhasebesi ile çevre sorunlarının neden ve sonuçlarının finansal boyutunu saptayabileceğini, önleyici düzenlemelerin finansal boyutu ve sorunun çözümüne önemli katkı sağlayabileceğini ifade etmiştir. Aynı çalışmada çevre muhasebesinin, üretim girdileri, süreçleri, etkileri ve ürünleri gerçek maliyetleri ile değerlendiren iç fiyatlandırma sistemine katkı sağladığı belirtilmiştir.

Mutlu Ahmet (2007) sürdürülebilir Kalkınma ve Çevre muhasebesi isimli çalışmasında, Çevre muhasebesinin sürdürülebilir kalkınmanın uygulanmasında somut bir araç olduğunu ve olabildiğince hızlı uygulanması gerektiğini ifade etmiştir. Aynı çalışmada çevre muhasebesi uygulamalarının çevre sorunlarının acil niteliği gerekçe gösterilerek, disipline dayalı yöntemlerle değil, bi-

reylerin/toplumların/ milletlerin kendine özgü durumları/çıkarları çerçevesinde ve olabildiğince “gönüllülük” esasına dayalı olarak gerçekleştirilmesi gerektiğini ifade edilmiştir.

Altınbay Ali, (2007) çevresel maliyetlerin raporlanması çalışmasında, Tek Düzen Hesap Planının çevresel maliyetlerin raporlanabilmesi için yeterli olmadığını, işletmelerin çevre koruma önlemlerine dönük araştırmalarını AR-GE giderlerinde gösterdiği, Ancak bu hesap kaleminin daha çok işletmelerin üretime dönük çalışmalarıyla ilgili olarak çalıştırılabileceği ve Tek Düzen Hesap Planının çevresel maliyetleri kapsayacak şekilde yeniden düzenlenmesi gerektiğini ifade etmiştir.

Coşkun Ali ve Karaca Nurcan (2008) kobilerde Çevresel Maliyetlerin Sınıflandırılmasına Yönelik Bir Öneri: Metal İşletme Sektöründen Bir Uygulama isimli çalışmalarında, çevresel maliyetlerin en önemli kısmının yapılması gereken çevresel yatırımlar olduğunu belirlemiştir. İşletmelerin çevresel yatırım maliyetlerinin yanı sıra, çevre işletme ve yönetimi için düzenli olarak çevresel amaçlı bütçe ayırması ve maliyetlerini planlanması gerektiğini açıklamışlardır.

Haftacı Vasfi ve Soylu Kamuran (2008) çevresel Bilgilerin Muhasebesi ve Raporlanması adlı eserlerinde, Çevresel özelliği nedeniyle katlanılan ek maliyetler ve giderlerin, muhasebe açısından çevresel olguların özelliğine göre değişik şekillerde ele alınabileceği, çevresel bilgilerin muhasebesi ve raporlanması amaca yönelik olarak farklı yöntemler kullanılabileceğini belirtmişlerdir.

Yıldıztekin İhsan (2009) sürdürülebilir Kalkınmada Çevre Muhasebesinin Etkileri isimli çalışmasında, Gider türlerine göre kayıtlı çevresel maliyetlerin işlevlerine göre maliyetlere ve dönem giderlerine yansıtılması gerektiği, çevresel muhasebeyi destekleyen fiyat indekslerinin oluşturulması gerektiği ve çevresel yatırım kararları alınırken çevresel maliyetlerin hesaplanması gerektiğini ifade etmiştir.

Otlu Fikret ve Kaya Gamze Ayça (2010) Çevre Muhasebesi ile İlgili Muhasebe Meslek Mensupları Üzerine Bir Araştırma isimli çalışmalarında, Muhasebe meslek mensuplarının çevre muhasebesi hakkındaki bilgi düzeylerine bakıldığında “Birkaç makale okuyanlar” ve “Yayın ve gelişmeleri sürekli takip edenler” seçeneklerinin yüzdelerinin yüksek olduğunu belirtmektedirler.. Muhasebecilerin çevre muhasebesi denilince çevresel bilgilerin muhasebe sistemine entegrasyonu ve çevresel maliyetlerin muhasebeleştirilmesini anladığı vurgulamışlardır. Muhasebe meslek mensuplarının çevre muhasebesinin uygulanmasındaki en önemli amaç olarak sürdürülebilir kalkınmanın sağlanmasını gördükleri belirtilmiştir.

Aktürk Ahmet, Akcanlı Fatma, Şenol Hasan ve Akyüz Yılmaz (2012) Muhasebe Standartları Bağlamında Otel İşletmelerinde Çevre Muhasebesi isimli çalışmalarında, Çevre muhasebesi bir araç olarak muhasebe bölümünün işletmenin çevre yönetimi uygulamasına verdiği bir hizmet olduğunu vurgulamışlardır Bu bağlamda otel işletmelerinin içinde bulunduğu durumları da dikkate alarak, çevresel maliyetlerin raporlanabilmesi ihtiyacına cevap verebilecek bir muhasebe organizasyonu hazırlaması gerektiğini vurgulamışlardır.

3. Konu İle İlgili Temel Kavramlar

3.1. Çevre Kavramı

Çevre; doğal, ekonomik ve beşeri değerlerin bir bütünü olarak, canlı ve cansız varlıklarla, canlı varlıkların her çeşit eylem ve davranışını etkileyen fiziksel, kimyasal, biyolojik ve toplumsal nitelikteki etkenlerin bütünüdür.¹

¹ Çevre ve Sürdürülebilir Kalkınma Tematik Paneli, **Vizyon ve Öngörü Raporu**, Ankara, 24.01.2003. s.11.

Çevre ve çevresel kaynaklar herkesin ortak malıdır. Serbest olarak bulunduğu, herkese yaradığı ve çok özel olmadıkları sürece ekonominin ilgisini çekmez. Literatürde halk malı da denilen bu malların ekonomik bir varlık olarak kullanımı diğerlerinin kullanımını etkilemez.²

3.2. Çevre Sorunları

Başlıca çevre sorunları hava kirlenmesi, toprak kirliliği ve su kirliliği olarak sıralanabilir. Bu bölümde de bu faktörler kısaca incelenecektir.

3.2.1 Hava Kirlenmesi

Dünya Sağlık Örgütü (WHO), hava kirliliğini “canlıların sağlığını olumsuz yönde etkileyen veya maddi zararlar meydana getiren yabancı maddelerin normalin üzerinde yoğunlaşmasıdır” şeklinde tanımlamaktadır³.

Hava kirlenmesi iki şekilde meydana gelmektedir. Birincisi yanardağlar, yıldırım düşmesi, orman yangınları, hayvan ve bitki artıklarının çürümesi sonucu oluşan doğanın yarattığı kirlenmedir ve doğa tarafından kısa sürede doğal olaylarla temizlenmektedir. İkincisi ise hızlı nüfus artışı, trafik yoğunluğu, plansız kentleşme ve endüstrileşme sonucu oluşan insanların yarattığı kirlenmedir ve doğa tarafından temizlenmesi sınırlıdır.

Hava kirlenmesinin nedeni olan zararlı maddeler hava durumuna, rüzgarın yönüne ve şiddetine, yeryüzünün topografik yapısına bağlı olarak binlerce kilometre uzaklara taşınmakta hatta bir ülkeden diğer ülkeye geçmektedir. Hava kirliliği sonucunda, insan sağlığını, canlı varlıkları, doğanın cansız öğelerini ve yer kürenin tümünü ilgilendiren etkilerle karşılanmaktadır.

3.2.2. Toprak Kirlenmesi

Toprak kirlenmesi, “toprağın verim gücünü azaltacak, ideal toprak karakteristiklerini bozacak, varlığını tehlikeye düşürecek her türlü teknik ve ekolojik baskılar ve olaylar” olarak tanımlanmaktadır. İnsan çevre ilişkilerinin nüfus artışı ile zorlanması ve giderek insanın çevreye müdahalesinin artması toprak kirliliğinin temelini oluşturmaktadır.

Toprak kirliliği genel bir tanımla insan etkinlikleri sonucunda toprağın fiziksel, kimyasal, biyolojik ve jeolojik yapısının bozulmasıdır.⁴ İnsan faaliyetlerinin bir kısmı toprağı doğrudan kirletirken, bir kısmı da önce hava ya da su kirliliğine neden olup ardından da toprak kirliliğine neden olmaktadır.

3.2.3. Su Kirlenmesi

Kirliliğin en son ulaştığı yer su olarak ifade edilir. Su kirlenmesi genellikle ekolojik döngülerin bozulmasıyla ilgilidir. Örneğin yağmur suları ile kükürt, azot ve karbondioksit toprağa oradan da

² Feriştah Sönmez ve Bircan Kamil, **İşletmelerin Sosyal Sorumluluğu ve Çevre Sorunlarında Ekonomik Yaklaşımlar**, Yaklaşım Dergisi, Ocak 2004, Sayı:133, Yıl:12, s. 10.

³ Feriştah Sönmez ve Bayri, Osman, **Çevre Sorunları ve Çevre Muhasebesi**, Yaklaşım Dergisi, Haziran 2004, Sayı 138, s.2-4.

⁴ Gültekin Aydın, **Çevre Muhasebesi**, Vergi Dünyası Dergisi, Şubat 2005, Sayı 282. s. 135.

yer altı sularına karışır. Su kirliliğinin nedenleri tarımsal faaliyetler, sanayileşme ve yerleşim yerleri olarak 3 temel başlıkta ele alınabilir.

Tarımsal Faaliyetlerin Neden Olduğu Kirlilik; Her türlü tarımsal faaliyet sonucunda ortaya çıkan katı ve sıvı atıkların neden olduğu kirliliğe tarımsal kirlilik denilmektedir. Tarımsal faaliyetlerin neden olduğu kirlilik toprak aşınmasından kaynaklanan, bitki besin maddelerinden kaynaklanan ve tarımsal mücadele ilaçlarından kaynaklanan kirlilik olarak sınıflandırılabilir.

Sanayi Faaliyetlerinin Neden Olduğu Kirlilik; Sanayi ürünlerinin atıkları ve bazı sanayi kuruluşlarının bıraktıkları sıvı atıklar doğrudan suyun kirlenmesine neden olmaktadır. Petrol rafinerileri, kağıt sanayi, tekstil sanayi, metal kaplama sanayi, deterjan-ilaç ve deri sanayi atıkları kirleticilik bakımından ön sırayı almaktadır.

Yerleşim Yerlerindeki Atıkların Neden Olduğu Kirlilik; Nüfus hareketleri dolayısıyla kentsel yerleşmeler, sayı ve nüfus yoğunluğu bakımında sürekli artış göstermekte, çöp gibi katı, kanalizasyon atıkları gibi sıvı atıklar da nüfus yığılmaları ile birlikte büyümektedir.

3.3. Çevre Sorunlarının Sebepleri

Çevre sorunlarının başlıca sebepleri olarak, nüfus artışı, sanayileşme ve kentleşme sayılabilir.⁵ Çevre sorunlarına yol açan olağan üstü durumlarda vardır bunlara örnek olarak savaşlar, terör olayları veya ziraat ilaçlarının yanlış kullanımı gösterilebilir.

3.3.1. Nüfus Artışı

Çevre sorunlarından biri olan hızlı nüfus artışı beraberinde plansız kentleşmeyi getirmektedir. Artan nüfusun iyi yaşam alanı ihtiyacının giderilmesi için oluşturulan kentsel yaşam alanları kentsel sorunların ortaya çıkmasına neden olmaktadır. Bu çevre sorunları birbirlerine bağlı birinin etkisi ile diğerini ortaya çıkaran çevre sorunlarıdır⁶.

Nüfus artış etkisiyle ilgili iki farklı görüş öne sürülmektedir. Bu görüşlerden biri bunun gerçek neden olmadığı eğer böyle olsaydı çevre kirlenmesinin nüfus yoğunluğu ile doğru orantılı olması gerektiğini ileri sürerken diğeryse çevre kirlenmesinin gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerde daha çok olduğu ve bu nedenle nüfus artışından çok gelişmeye ve sanayileşmeye bağlı olduğunu ileri sürmektedir.

3.3.2. Sanayileşme

Günümüzde Sanayileşme, tüm ülkeler tarafından ulaşılmak istenen hedef haline gelmiştir. Çünkü ülkeler Endüstriyel kalkınmayı, sosyo - ekonomik gelişmelerinin ön koşulu olarak kabul etmektedir. Ancak plansız, düzensiz sanayileşme ve beraberinde getirdiği doğal çevreyi dikkate almayan teknolojik gelişmeler çevre kirliliği sorununu ortaya çıkarmıştır. Çevre kirliliği son 50 yılda ve özellikle 1960'lerden sonra başta ABD ve Japonya olmak üzere gelişmiş ülkelerde önemli boyutlara ulaşırken, gelişmekte olan ülkelerde aynı hız da olmasa da sanayileşmenin bir sonucu

⁵ Feriştah Sönmez ve Bayri, Osman, a.g.m. s.6.

⁶ <http://www.cevreonline.com/cevrekr/cevresorunlar.htm> (Erişim Tarihi 28.05.2013)

olarak ortaya çıkmıştır. Sanayi faaliyetleri kapsamında doğadan alınan hammadde işlenerek ürün durumuna getirildikten sonra atık doğaya bırakılmaktadır⁷.

Bu şekilde sanayileşme, çevre sistemindeki doğal enerji akımını ve madde döngülerinin bozarak, doğal ortamda biyolojik süreç içinde ayrılmayan ve yeniden değerlendirilmeyen atıkların çoğalması yoluyla artan ölçüde çevre kirlenmesine neden olmaktadır. Kirlilik, sanayinin üretim aşamasında ortaya çıktığı gibi, üretilen bu ürünlerin tüketilmesi aşamasında da ortaya çıkmaktadır.

3.3.3. Kentleşme

Sanayileşme ve ekonomik gelişmeye bağlı olarak kent sayısının artması ve bugünkü kentlerin büyümesi sonucunu doğuran, toplum yapısında, artan oranda örgütlenme, işbölümü ve uzmanlaşma yaratan, insan davranış ve ilişkilerinde kentlere özgü değişikliklere yol açan bir nüfus birikim sürecidir. Sanayi devrimi ile hızlanan ve önceleri sanayi ülkelerinde daha sonra da dünyada hızla gelişen kentler kent olarak büyük sorun alanları görünümü vermektedir⁸.

3.4. Çevre Muhasebesi

1970'li yıllarda çevre sorunlarının ağırlaşması ve çözüm arayışlarının yoğunlaşması çevre muhasebesini ve çevresel maliyetlerin hesaplanmasını gündeme getirmiştir. Uluslararası Standartlar Örgütünün 1973 yılında başlayıp 1992 yılında oluşturduğu ISO 14000 Çevre Yönetim Standartları muhasebe sisteminde yeni yaklaşımlar geliştirilmesinde zemin hazırlayarak çevre muhasebesi kavramını ortaya çıkarmıştır⁹.

Uluslararası Standartlar Örgütünün 1987 yılında Güvence Serisi Standartlarını yayınlamasıyla dünyada kalite güvence sistemleri yaygınlaşmaya başlamıştır. Aynı dönemde muhasebe alanında da konuya ilişkin araştırmalar yapılarak Kalite Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi, Kalite Muhasebesi gibi çalışmalar geliştirilmiştir.

Çevre Muhasebesi, 21. Yüzyılın muhasebe sistem ve uygulamalarına yeni bir bakış açısı getirmesi açısından muhasebede önemli bir değişimi ifade etmektedir.¹⁰

Çevre muhasebesi çeşitli şekillerde tanımlanmış ve genel olarak muhasebenin işlemlerini yerine getirirken çevresel faktörlerinde çeşitli şekillerde sistemde gösterilmesini hedef almaktadır. Çevre Muhasebesi ile ilgili olarak yapılan tanımlardan bazıları aşağıdaki gibidir;

Çevre muhasebesi, çevre ile ilgili mali nitelikteki olayların muhasebeleştirilmesi ve mali tablolarda gösterilmesidir.¹¹

⁷ Roger Schaefer, Çevre Yönetimi ve Teknoloji, sanayi ve çevre konferansı, T.Ç.S.V. yayını, Ankara 2006.

⁸ Ensar Yılmaz ve Salih Çiftçi Kentlerin Ortaya Çıkışı Ve Sosyo-Politik Açından Türkiye'de Kentleşme Dönemleri, Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi, Sayı:35, 2011 s. 23

⁹ LETMATHE,P., K.R. DOOST, "Environmental Cost Accounting And Auditing", **Managerial Auditing Journal**, Vol:15, Sayı:8, 2005'den aktaran Muhsin Çelik, "Çevreye Duyarlı Muhasebe", **MUFAD**, Sayı:33, Ocak, 2007. s.37

¹⁰ Ümit Gökdeniz, **Avrupa Birliğinde Çevre Muhasebesine Bakış ve Sistemsel Yaklaşım Modeli**, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Temmuz 2003, Sayı.19, s. 41.

¹¹ Mehmet Özbirecikli, **Çevre Muhasebesi Kavramı ve Yönetimsel Kararlara Katkıları**, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Temmuz 2000, Sayı 7. s.15

Bir başka tanıma göre çevre muhasebesi, çevresel kaynakların kullanımı sonunda doğacak etkilerin muhasebeleştirilmesi, Finansal muhasebede ölçümleme işlevlerinin, örneğin finansal raporlama ve işletme içi ve işletme dışı faktörlerinin dikkatle uygulanmasıdır.

Dünyadaki ekolojik dengenin korunması ve hızlı endüstrileşmenin negatif etkilerinin azaltılması, gelecek nesillere taşınması çevre, toplum ve muhasebe ilişkilerinin muhasebenin temel ilkeleri kapsamında değerlendirilmesi felsefesinin odaklandığı nokta çevre muhasebesidir.¹²

Amerika Çevre Koruma Ofisi (EPA) çevre muhasebesinin tanımlamasını ilgi alanlarını dikkate alarak üç ayrı şekilde açıklamaktadır¹³:

Milli Gelir açısından Çevre Muhasebesi; GSMH, ekonomideki mal ve hizmet akışının bir ölçüsüdür ve genellikle toplumsal refah düzeyinin bir ifadesi olarak kullanılır. Çevre Muhasebesi terimi, ülkenin yenilenebilir ve yenilenemez nitelikteki doğal kaynak tüketimini ifade etmek için fiziksel ve parasal birimler kullanılabilir.

Finansal Muhasebe açısından Çevre Muhasebesi; çevresel yükümlülükler ile çevresel maliyetlerin tahmini, tasnifi ve raporlanması sürecidir.

Yönetim Muhasebesi Açısından Çevre Muhasebesi; yönetim muhasebesinin “çok sayıda işletme kararının alınmasında geniş bir maliyet ve performans verileri setinin yöneticiler tarafından kullanımı boyutu” ile Çevre Muhasebesinin “işletmenin faaliyetleri ile kararları için çevresel verilerin kullanım boyutu” benzerlik göstermektedir.¹⁴

Tüm bu tanımlamalardan sonra genel olarak Çevre Muhasebesinin tanımını yapacak olursak; *çevre ve ekonomi arasındaki etkileşim sonucunda çevrede meydana gelen niteliksel ve niceliksel olumsuzlukların belirlenmesi, belirlenen bu olumsuzlukların fiziksel ve parasal değerlerinin hesaplanarak izlenmesidir diyebiliriz.*

4. Çevresel Maliyetler ve Muhasebeleştirilmesi

IASC (Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi), çevresel etkenlerin kayıt sistemi altına alınması ile ilgili çalışmaların işletmeler tarafından yapılmasını öngörmektedir. 1993 yılında IASC; çevresel maliyetler ve sorumluluklar ile ilgili bildiriye çevresel maliyetleri, ‘bir işletmenin faaliyetlerini çevresel etkilerini yönetim için gerekli çabaların maliyetlerini kapsar.’ şeklinde tanımlamıştır.

Çevresel maliyetler, ortaya çıkma şekillerine göre farklılık gösterirler. Bazı çevresel maliyetler daha çok çevreyi korumaya yönelik faaliyetler sonucu oluşurken, bazıları ise kullanım sonucu ortaya çıkmaktadır. Diğer çevresel maliyetler ise işletmenin neden olduğu çevresel kirlilik nedeniyle ortaya çıkmaktadır¹⁵.

İşletmeler, çevre koruma örgütleri, yatırımcılar ve müşteriler gibi çıkar gruplarından gelen baskıları en aza indirebilmek, toplumda “yeşil işletme” imajı elde etmek ve bu sayede işletme itibarını güçlendirebilmek ve işletme yönetiminin çevresel riskleri iyi yönetilebilmesi gibi nedenlerden dolayı çevresel raporlama yapmaktadırlar.

¹² Ümit Gökdeniz, a.g.m. s.41.

¹³ Ümit Gökdeniz, a.g.m. s.41.

¹⁴ EPA: An **Introduction to Environmental Accounting as a Business Management Tool**: Key Concepts End Terms, Washington 2012, s.4

¹⁵ A. Wildavsky, ‘**Accounting for the Environment**’ University of California, Organizations Society 1993, No: 19, ss.461-481, s.470.

Çevresel maliyetleri doğru olarak saptayabilmek için çevresel etkilerin karmaşık neden ve sonuçları göz önünde bulundurulmalıdır. Çevresel etkilerin maliyetlenmesinde, malzeme ve enerji akımları kaydedilir ve gerçek maliyetleri ile değerlendirilirse, çevresel maliyetleme uygun bir şekilde bu akımların kontrolüne yardım edebilir¹⁶.

Tam maliyet, toplam maliyet ve çevresel maliyet, organizasyonel kararlarda çevresel maliyetlerin belirlenmesinde kullanılan maliyet yöntemleri olarak tanımlanmaktadır. Tam ve doğru çevresel maliyetler, organizasyonlarda tartışma konusu yapılmaktadır. Uzun bir süredir işletmeler çevresel maliyetlere önem vermeye başlamışlardır. Bunun da birçok sebebi bulunmaktadır. Sırasıyla; sosyal nedenler, müşteri gereklilikleri ve yasal düzenlemeler gibi unsurlar çevresel maliyetlere önem verilmesinde etkili olan faktörlerdir.¹⁷

Bu çerçevede işletmelerin çevresel maliyetleri aşağıdaki şekilde hesaplanabilir.¹⁸

Toplam Çevresel Maliyetler = İçsel Maliyetler + Dışsal Maliyetler

İçsel Maliyetler = Direkt + Endirekt + Gelecekte bazı şartlara bağlı olarak ortaya çıkabilecek maliyetler

Dışsal Maliyetler = Dış çevreden kaynaklanan ve sağlığa zarar veren maliyetlerdir.

Çevresel maliyetlerin doğru tespit edilmesi durumunda, faaliyetlerle ilgili kısa dönemli değişikliklerden çok, daha yeşil üretim sürecine yatırım veya mamulün yeniden tasarımı gibi konularla ilgili kararlar alınabilir. Bunun sonucunda birçok çevresel maliyet önemli ölçüde azaltılabilir veya ortadan kaldırılabilir.¹⁹

İşletmeler çevresel maliyetleri doğru şekilde tespit ederek bunları raporlara doğru şekilde yansıtabilirlerse hem yasal bazı yükümlülüklerini yerine getirmiş olurlar hem de yeşil muhasebe uygulamalarından sağlanabilecek diğer potansiyel faydaları elde edebilirler. Bu faydalara örnek olarak, üretim sürecine, sisteme ve mamule katma değer sağlaması gösterilebilir. Bunun sonucunda da üretilen mamuller müşteriler tarafından daha fazla tercih edileceği için işletmeler öncelikli konuma yüksелеcek ve rekabet avantajı sağlayabilecektir.

4.1. Maliyet Muhasebesi Açısından Çevre Muhasebesi

Maliyet muhasebesi, bir maliyet döneminde işlem muhasebesinin gider hesaplarına dayanarak maliyet türlerini belirlemek, o döneme düşen maliyet türlerini doğruca ya da maliyet yerleri aracılığıyla dolaylı olarak, maliyet yüklemelerine yüklemek ve böylece toplam ve birim maliyeti hesaplamak için yapılan işlemlerin tümüdür.

Bir diğer tanıma göre; maliyet muhasebesi, üretim ve satışı yapılan mamul ve hizmetlere ait direkt ve endirekt maliyetlerin çeşitli unsurlarının saptanması, tanımlanması, ölçülmesi, raporlan-

¹⁶ LETMATHE, Peter ve DOOST, Roger K., "Environmental Cost Accounting And Auditing", Managerial Auditing Journal, Vol.15, Sayı 8, 2000, s.426

¹⁷ Joseph Sarkis, Meade Laura ve Adrien Presley, "An Activity Based Management Methodology for Evaluating Business Processes for Environmental Sustainability", Business Process Management Journal, 12 (6), 2006, pp.753

¹⁸ Murat Esmeray ve Şükran Güngör Tanç, **Çevresel Maliyetlerin Mamullere Yuklenmesinde Kullanılan Dağıtım Anahtarlarının Seçiminde Analitik Hiyerarşi Yöntemi ve Bir Uygulama**, Suleyman Demirel University The Journal of Faculty of Economics and Administrative Sciences Y.2009, Vol.14, No.2 pp.241-260.

¹⁹ Mehmet Özbirecikli, a.g.m. s. 18.

ması ve analizine yöneliktir. Maliyet muhasebesinin ana amacı, planlama, kontrol ve kaynak geliştirme sürecinde yönetime gerek finansal gerekse de finansal olmayan bilgilerin sunulmasıdır.²⁰

Maliyet muhasebesinin çevre muhasebesi ile ilişkisi daha çok birim mamul maliyetlerinin hesaplanmasında ortaya çıkmaktadır. Çevresel maliyetler hiçbir hesaplama katılmamakta ya da GÜM içinde kaybolmaktadır. Oysa içsel ya da dışsal söz konusu maliyetlerin hesaba katılmasıyla doğru maliyetleme yapılacağı açıktır. Ancak maliyetleri dikkate alırken stratejik olarak hem çevresel açıdan hem de maliyet açısından işletmelere üstünlük sağlayacak doğru ve ilişkili uygulamaların yapılması tercih konusu olmalıdır.²¹

Çevresel maliyetleri muhasebeleştirilebilmek için bu maliyetlerin öncelikle tespit edilmesi gerekmektedir. Çevresel maliyetlerin tespit edilmesinde genellikle aşağıdaki yöntemler kullanılır.²²

- Azaltma (Kaçınma) Maliyeti Yöntemi
- Kullanma Maliyetleri Yöntemi
- Zarar (Hasar) Maliyeti Yöntemi

Azaltma maliyetleri işletmelerin çevresel sorunları önlemek veya azaltmak için katlandıkları maliyetleri kapsar. Kullanma maliyetleri, işletmenin çevresel kaynakları kullanmaları karşılığında katlanmaları gereken maliyetleri ifade eder. Zarar maliyetleri ise, işletme faaliyetleri sonucu oluşan çevresel kirlenmeleri veya cezaları ifade etmektedir.

Çevresel faaliyetlerden kaynaklanan bu maliyetler, aşağıda ait oldukları maliyet kategorisinin altında toplanmaya çalışılmıştır.²³

Azaltma Maliyetleri: İşletmelerin çevresel sorunları önlemek ya da bu sorunları en aza indirmek amacı ile mamulün tasarlanmasından yok edilmesi veya güvenli bir yerde toplanmasına kadar olan tüm yaşam sürecinin planlanması yürürlüğe konması için katlanmak zorunda oldukları maliyetlerdir ve bunlara örnek olarak şunlar gösterilebilir.²⁴

Çevre Planlaması, Süreç Kontrolü, Emisyon ölçüm cihazları, Çevreye zararsız mamul tasarım geliştirme, Geri dönüşüm tasarımları, Çevreye zararsız ambalaj geliştirme, Çevre geliştirme, Çevresel eğitim, Biyolog, Kimyager hizmetleri, Çevre mühendislik hizmetleri, Çevre raporları, Çevre etiketleri, Çevre güvenlik, Çevre denetimi, Çevre el kitabının hazırlanması, Atık kontrolü, Atıkların bertarafı, Atıkların arıtımı şeklinde sıralanabilir.

Kullanma Maliyetleri: Kullanma maliyeti yöntemine göre çevresel maliyetlerin belirlenmesi, çevresel kaynakların kullanılması sonucu oluşan yıpranma, aşınma vb. maliyetlerin belirlenmesi gerekmektedir. İşletmeler çevresel kaynak kullanmakla birlikte çevresel kaynaklar üzerinde etki yaratmaktadır. Bu etkiler genel olarak çevrenin kirlenmesi ve kaynakların azalması gibi olumsuz etkiler olmaktadır.²⁵

²⁰ Rüstem Hacirüstemoğlu ve Münir Şakrak, **Maliyet Muhasebesinde Güncel Yaklaşımlar**, Türkmen Kitabevi, İstanbul 2002, s. 2.

²¹ Murat Esmeray ve Şükran Güngör Tanç, a.g.m. 241-260.

²² Feriştah Sönmez, ve Bayri, Osman, a.g.m. s. 14.

²³ Hilmi Kırlioğlu ve Ahmet Vecdi Can, "**Çevre Muhasebesi**", Değişim Yayınları, Ekim 1998, s. 119.

²⁴ Esra Kılıç, Türkiye Konaklama İşletmelerinde Çevre Muhasebesi ve AB Uygulamalarıyla Karşılaştırılması: Antalya Bölgesinde Bir Araştırma. Akdeniz Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Turizm Otelciliği ve Otelcilik Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi., 2008. s. 30

²⁵ Esra Kılıç, a.g.e. s. 43

Kullanma maliyetlerine örnek olarak: Hava maliyeti, Su maliyeti, Toprak maliyeti, Gürültü maliyeti, Görüntü maliyeti, Doğalgaz maliyeti, Petrol maliyeti, Enerji maliyeti gösterilebilir.

Zarar Maliyetleri: Zarar maliyetleri ise, neden olunan çevresel kirlenmeden sonra (ceza veya tazminat vb.) ortaya çıkan, çevresel katkısı olmayan ve doğrudan gider veya zarara dönüşen maliyetleri ifade etmektedir²⁶.

Zarar maliyetleri ile ilgili olarak: Hava kirliliği, Su kirliliği, Toprak kirliliği, Gürültü kirliliği, Görüntü kirliliği, Cezalar ve tazminatlar, Çevre temizleme örnek olarak gösterilebilir.

4.2. Çevresel Maliyetlerin Muhasebeleştirilmesi

Her türlü işletme faaliyeti sonucunda ortaya çıkabilecek çevresel maliyetlerin, işletmenin diğer faaliyetleri arasında dağınık ve karışık şekilde muhasebeleştirilmesi muhasebenin temel kavramlarından önemlilik kavramına aykırı düşmektedir. Diğer taraftan bu durum işletmelerin çevresel faaliyetlerini doğru şekilde tespit edememesine ve çevresel kontrolü sağlayamamasına sebep olmaktadır.

Tekdüzen hesap planında çevresel maliyetlerin takip edilebilmesi için önerilen herhangi bir hesap kalemi bulunmamaktadır. Çevresel maliyetlerin gerekli kıstaslar kullanılarak dönem gideri olarak kaydedilmesi veya ilgili aktif hesaba kaydedilmesinin uygun olacağı kanaatindeyim.

Çevre kirliliği kapsamında işletmelerin genellikle duran varlık niteliği taşıyan yatırımlar gerçekleştirerek ürettikleri kirlilikleri önlemeye çalıştıkları görülmektedir. Bu yatırımlara örnek olarak filtreler, su arıtma tesisleri, depolar, arıtma cihazları vb. duran varlıklar gösterilebilir. Bu yatırımların sabit varlık oldukları göz önüne alındığında, ilgili duran varlık hesap kaleminin altında alt hesap olarak raporlanmaları kontrol ve planlama bakımından daha sağlıklı olacaktır.

TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar Standardı'na göre, geçmişteki bir olaydan kaynaklanan, yükümlülüğün yerine getirilmesi için ekonomik fayda içeren kaynakların işletmeden çıkma ihtimalinin bulunduğu ve yükümlülük tutarının güvenilir şekilde ölçüldüğü durumlarda karşılık ayrılması gerekmektedir²⁷.

Yatırım harcamaları eğer doğrudan çevre korumaya yönelik su arıtma, katı atık depolama veya bertaraf, baca gazı filtresi ve benzeri bir yatırım ise, bu harcama uygun isim kullanılarak aktifleştirilebilir. Ancak tekdüzen hesap planında bu grupta yer alan tüm hesaplar dolu olduğundan, yapılan yatırım harcaması, yatırımın çevresel özelliğine göre duran varlıkla ilgili alt hesaplarda izlenebilir. Burada dikkat edilmesi gereken önemli husus, hesap planı oluşturulurken alt hesapların belirlenmesinde çevresel maliyetlerin göz önünde bulundurulmasıdır. Böylece çevresel özelliği olan yatırımların izlenebilmesine olanak sağlanmış olacaktır.

Aşağıda çevresel maliyetlerin muhasebeleştirilmesiyle ilgili örnek uygulamalara yer verilmiştir. (Örneklerde KDV göz ardı edilmiştir.)

Örnek 1

ABC şirketi kimyasal yapıştırıcılar üreten bir şirkettir. Üretim esnasında oluşan kimyasal atıkların çevreye zarar vermemesi için arıtma tesisi kurmak istemektedir. Bu doğrultuda şirket 500.000

²⁶ Elif Başkale, **Çevre Muhasebesi ve Uygulamaları**, Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2009. s.50

²⁷ http://www.kgk.gov.tr/contents/files/TFRS_2013/TMS/TMS37.pdf (Erişim Tarihi 12.05.2013)

TL'ye bir arsa almıştır. Arıtma tesisinin inşaatında kullanılmak üzere 75.000 TL'lik malzeme alınmıştır. Tesis yapılacak arsadaki engebeliklerin düzeltilebilmesi için 15.000 TL'lik ilave bir harcama yapılmıştır. Arıtma tesisini yapacak olan müteahhide birinci hakediş olarak 115.000 TL, ikinci ve son hakedişi olarak da 75.000 TL ödeme yapılmıştır. Arıtma tesisinin yapımı bittikten sonra, kimyasal atıkların nedeni olan tesisin maliyetine eklenerek aktifleştirilmiştir.

..... /		
250 ARAZİ VE ARSALAR	500.000	
250.01 Arsalar		
100 KASA		500.000
Arıtma tesisi için alınan arsa		
..... /		
Arıtma tesisinin inşaatı başladığında yapılacak kayıt		
..... /		
258 YAPILMAKTA OLAN YAT.	500.000	
258.01 Arıtma Tesisi Projesi		
258.01.1 İnşaat Giderleri		
250 ARAZİ VE ARSALAR		500.000
250 01 Arsalar		
..... /		
Arıtma tesisi için alınan inşaat malzemesinin kaydı		
..... /		
258 YAPILMAKTA OLAN YAT.	75.000	
258.01 Arıtma Tesisi Projesi		
258.01.1 İnşaat Giderleri		
100 KASA	75.000	
..... /		
Arsanın düzeltilmesi için yapılan harcamanın kaydı.		
..... /		
258 YAPILMAKTA OLAN YAT.	15.000	
258.01 Arıtma Tesisi Projesi		
258.01.1 İnşaat Giderleri		
100 KASA		15.000
..... /		

Müteahhide yapılan birinci hakediş ödemesinin kaydı.

..... /		
258 YAPILMAKTA OLAN YAT.	115.000	
258.01 Arıtma Tesisi Projesi		
258.01.1 İnşaat Giderleri		
100 KASA	115.000	

Müteahhide yapılan ikinci hakediş ödemesinin kaydı.

..... /		
258 YAPILMAKTA OLAN YAT.	75.000	
258.01 Arıtma Tesisi Projesi		
258.01.1 İnşaat Giderleri		
100 KASA	75.000	

Arıtma tesisinin yapımı bittiğinde tesisler hesabına aktarımı

..... /		
253 TESİS, MAKİNA VE CİH.	780.000	
253.15 Arıtma Tesisi Projesi		
253.02.01 Atıklarının Arıtılması		
258 YAPILMAKTA OLAN YAT.	780.000	
258.01 Arıtma Tesisi Projesi		
258.01.1 İnşaat Giderleri		
..... /		

Örnek 2

Yapılan yatırımın ilgili hesabın alt hesabında izlenmesinde yatırımın özelliğine göre bir isim verilebilir ve bu isimle ana hesabın altında takibi yapılabilir. Örneğin, işletme havaya verilen zararlı gazların azaltılması için bir baca filtresi yaptırdığında bunu bu gruptaki hesapların alt hesap kodlamalarında çevresel özellikli yatırımlar için aynı kod numarası verilerek, bu kod numarasından çevresel özellikli yatırımlar izlenebilir²⁸.

Çevresel özellikli yatırım amacıyla baca fitresi alındığında ilgili tutar baca filtresinin kullanıldığı tesisin içerisinde alt hesaplarda takip edilebilir.

..... /		
253 TESİS MAKİNA VE CİH. HS..	xxx	
253. 405. Baca filtreleri		
İLGİLİ HESAPLAR	xxx	
..... /		

²⁸ Vasfi Haftacı ve Kamuran Soylu, **Çevresel Bilgilerin Muhasebesi ve Raporlanması**, Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, sayı 15 2008 sayfa: 92-113.

..... /

960 ÇEVRESEL MADDİ DURAN

VARLIKLARDAN ALACAKLAR xxx

960 01 Baca Filtresi

961 ÇEVRESEL MADDİ DURAN

VARLIKLARDAN BORÇLAR xxx

961 01 Baca Filtresi

..... /

Yapılan yatırımların nazım hesapların yanı sıra finansal tabloların dipnotlarında belirtilmesi de mümkündür.

5.5. Sonuç

Günümüzde teknolojinin de ilerlemesiyle birlikte artan çevre kirliliği insanları daha fazla rahatsız etmeye başlamıştır. Artan tepkiler sonucunda işletmeler kirliliği önlemeye yönelik faaliyetlerini arttırmışlardır. Önceleri diğer giderler arasında gösterilen çevresel önlemlerle ilgili giderler, artan öneminden dolayı artık ayrıca gösterilmeye ve raporlanmaya başlanmıştır.

İşletmeler ile çevre etkileşimi, işletmelerin çevreye verdiği zararlar, bu zararların azaltılmasına ve önlenmesine yönelik çalışmalar işletmeler açısından çevre muhasebesi kavramını ortaya çıkarmıştır. Muhasebenin temel kavramlarından olan sosyal sorumluluk kavramı gereği de, muhasebenin çevre sorunlarının çözümüne katkı sağlama sorumluluğu bulunmaktadır. Çevre ile muhasebe disiplini arasındaki etkilerin sonucu ortaya çıkan ve literatürde "Yeşil Muhasebe" olarak da adlandırılan çevre muhasebesi en genel tanımıyla kaynakların kullanımı ve bu kaynakların kullanımı sonucunda doğacak etkilerin muhasebesi olarak tanımlanmaktadır.

Şirketlerin finansal tablolarını dürüst resim ilkesine uygun olarak düzenlemesi gerekmektedir. Dürüst resim ilkesi gereği finansal tabloların, şirketin mal varlığını, borç ve yükümlülüklerini, öz kaynaklarını, faaliyet sonuçlarını ve diğer tüm finansal işlemlerini, tam, anlaşılabilir, karşılaştırılabilir, ihtiyaçlara ve işletmenin niteliğine uygun bir şekilde şeffaf ve güvenilir olarak, aynen ve aslına sadık kalmak suretiyle yansıtması gerekmektedir. Bu doğrultuda, çevresel maliyetlerin finansal tablolarda dürüst resim ilkesine uygun şekilde raporlanabilmesi için çeşitli kayıt yöntemleri kullanılmaktadır. Bu kayıt yöntemlerini özetleyecek olursak:

- İşletmeler çevresel maliyetleri, dönem gideri olarak raporlayıp ait oldukları maliyet hesaplarının altında alt hesaplarda takip edebilirler,
- Çevresel maliyetleri, ait oldukları aktif hesap kalemlerinin altında alt hesap olarak takip edebilirler,
- Gerçekleşme olasılığı yüksek olan çevresel maliyetlerin etkisini azaltabilmek amacıyla karşılık ayırabilirler,
- Çevresel maliyetleri, nazım hesaplarda takip edebilirler,
- Çevresel maliyetleri, finansal tabloların dipnotlarında raporlayabilirler.

Kaynakça

- Çevre ve Sürdürülebilir Kalkınma Tematik Paneli, Vizyon ve Öngörü Raporu, Ankara, 2003.
- BAŞKALE Elif, Çevre Muhasebesi ve Uygulaması, Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2009.
- Ensar Yılmaz ve Salih Çiftçi Kentlerin Ortaya Çıkışı Ve Sosyo-Politik Açından Türkiye’de Kentleşme Dönemleri, Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi, Sayı:35, 2011
- EPA:An Introduction to Environmental Accounting as a Business Management Tool: Key Concepts End Terms, Washington 2012.
- ESMERAY Murat ve TANÇ GÜNGÖR Şükran, Çevresel Maliyetlerin Mamullere Yuklenmesinde Kullanılan Dağıtım Anahtarlarının Seçiminde Analitik Hiyerarşi Yöntemi ve Bir Uygulama, Suleyman Demirel University The Journal of Faculty of Economics and Administrative Sciences, Vol.14, No.2 pp.241-260. 2009.
- Kılıç Esra, Türkiye Konaklama İşletmelerinde Çevre Muhasebesi ve AB Uygulamalarıyla Karşılaştırılması: Antalya Bölgesinde Bir Araştırma, Akdeniz Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Turizm Otelciliği ve Otelcilik Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi., 2008.
- Gökdeniz Ümit, Avrupa Birliğinde Çevre Muhasebesine Bakış ve Sistemsel Yaklaşım Modeli, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı: 19, Temmuz 2003.
- Gültekin Aydın, Çevre Muhasebesi, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 282, Şubat 2005.
- Hacırüstemoğlu Rüstem ve Münir Şakrak, Maliyet Muhasebesinde Güncel Yaklaşımlar, Türkmen Kitabevi, İstanbul 2002.
- Haftacı Vasfi ve Kamuran Soylu, Çevresel Bilgilerin Muhasebesi ve Raporlanması, Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, sayı 15, sayfa: 92-113 , 2008.
- Letmathe Peter ve Doost, Roger K., “*Environmental Cost Accounting And Auditing*”, Managerial Auditing Journal, Vol.15, Sayı 8, 2000.
- Letmathe Peter ve Doost, Roger K., “*Environmental Cost Accounting And Auditing*”, Managerial Auditing Journal, Vol:15, Sayı:8, 2005’den aktaran Muhsin Çelik, “Çevreye Duyarlı Muhasebe”, MUFAD, Sayı:33, Ocak, 2007
- Kırlioğlu Hilmi ve Can Ahmet Vecdi, “Çevre Muhasebesi”,Değişim Yayınları, Ekim 1998.
- Kırlioğlu Hilmi ve Can Ahmet Vecdi, www.degisimkitap.com/pinfo.asp?pid=160 (Erişim tarihi 25.05.2013)
- Özbirecikli Mehmet, Çevre Muhasebesi Kavramı ve Yönetmelere Katkıları, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı 7, Temmuz 2000.
- Roger Schaefer, Çevre Yönetimi ve Teknoloji, sanayi ve çevre konferansı, T.Ç.S.V. yayını, Ankara 2006.
- Sarkis Joseph, Laura Meade ve Presley Adrien, “An Activity Based Management Methodology for Evaluating Business Processes for Environmental Sustainability”, Business Process Management Journal, 12 (6), 2006.
- Sönmez Feriştah ve Bircan Kamil, “İşletmelerin Sosyal Sorumluluğu ve Çevre Sorunlarında Ekonomik Yaklaşımlar”, Yaklaşım Dergisi, Sayı:133, Yıl:12, Ocak2004.

Sönmez Feriştah ve Bayri Osman, Çevre Sorunları ve Çevre Muhasebesi, Yaklaşım Dergisi, Sayı 138, Haziran 2004.

Wildavsky, A. '**Accounting for the Environment**' University of California, Organizations Society 1993.

<http://www.cevreonline.com/cevrekr/cevresorunlar.htm> (Erişim Tarihi 28.05.2013)

http://www.kgk.gov.tr/contents/files/TFRS_2013/TMS/TMS37.pdf (Erişim Tarihi 12.05.2013)