

## ÇEVRE MUHASEBESİ (Environmental Accounting-Green Accounting)

Dr. Ümit GÖKDENİZ

M.Ü.,İ.İ.B.F., İşletme Bölümü, Yardımcı Doçent

**ABSTRACT:** *The aim of this study is to present "accounting for the environment" or "Green Accounting" which has a new concept in the area of the classic accounting thinking and the practices.*

*Many studies and regulations have been done by the European Union, The United States, Canada, The Republic of South Africa, International Organizations, Academic Institutions, IFAC (International Federations of Accountants) and others.*

*Accounting for the environment which is a relatively recent development in accounting thinking, has evolved from the notion that business entities have, in addition to their primary object of profit maximization, a social responsibility as well: Nowadays companies are experiencing and responding to challenges presented by the environmental crisis.*

### 1.GİRİŞ

Globalleşme süreci içine gören dünya ülkelerinde, ekonomik, sosyal ve teknolojik gelişmelerin sonucu olarak bir çevre kavramı olgusu ortaya çıkmıştır.

Bu kavram içeriğinde ülkeler, ekonomik bloklar ve topluluklar, çeşitli kurumlar ve akademik kuruluşlar, gereksinim duyulan çalışmaları yapmaya ve tedbirlerini bu yönde almaya başlamışlardır.

Bu gelişmeler kapsamında çevresel koşulların artış eğilimi göstermesi karşısında işletme yönetimi çevre ilişkileri içinde kuşkusuz önemli olan muhasebe bilimsi ve muhasebeciler çevre faktörünün tespit edilip uygulanmasında nitelikleri ile ön plana çıkmışlardır.

Bu nedenle, günümüzde uluslararası Muhasebe uygulamalarının ve özellikle maliyet ve yönetim muhasebesi sistem ve tekniklerinin çevre içinde bir gereksinim oluşu; "Çevre Muhasebesi "Environmental Accounting yada "yeşil Muhasebe" (Green Accounting)" Kavramını gündeme getirmiştir.

Avrupa Birliği'ne tam üyelik prosedürü içinde gayretler sarf eden ve tam üyelik takvimi henüz belirlenemeyen Türkiye, bilindiği gibi Gümrük Birliğine Ocak 1996'da entegre olmuştur. Bu nedenle Türkiye'de Muha-

sebenin uluslararası ve Avrupa Birliğine entegrasyonu çalışmaları kapsamında "Çevre Muhasebesi" ne ilişkin ileriye yönelik hazırlık çalışmalarının yapılması bir gereksinimdir.

İşte bu çalışma yukarıda açıklanmaya çalışılan kavramın güncelliğini ve önemini irdelemek amacıyla yönelik olarak hazırlanmıştır.

Yazımda "Çevre Muhasebesi" tanımlanmış; Muhasebe ve Muhasebecilerin bu yeni kavram içindeki rolleri anlatılmaya çalışılmış olup konu ile ilgili yapılan araştırmalara yer verilmiş ve Türkiye'de Çevre Muhasebesine ilişkin yaklaşım irdelenmiştir.

### II-ÇEVRE MUHASEBESİNE İLİŞKİN

#### GENEL AÇIKLAMA

Çevre Muhasebesi olarak bilinen "Green Accounting", Yeşil Muhasebe" Muhasebecileri yakın çevresel gelişmeler ve işletmelerin sosyal sorumlulukları çevresinde ortaya çıktığı görülmektedir.

İşletmelerin kârlarının Maksimize edilmesine ilk hedef olarak onlara çevresel sorumluluklar yüklenmesi konunun odak noktasını içermektedir.

Genel Kabul görmüş muhasebe ilkelerinden "sosyal Sorumluluk" ilkesi muhasebenin organizasyonunda, muhasebe uygulamalarının yürütülmesinde ve mali tabloların düzenlenmesi ve sunulmasında; belli kişi veya grupların değil, tüm toplumun çıkarlarının gözetilmesi ve dolayısıyla bilgi üretiminde gerçeğe uygun tarafsız ve dürüst davranılması gerçeğini ifade eder.[1]

Bu noktadan hareketle muhasebenin ve muhasebecilerin yetki ve sorumluluklarının işletmelerde yol gösterici niteliğe sahip olduklarının bir göstergesi olacak konunun irdelenmesi gerekir.

Örneğin; Muhasebe uygulamalarının sonuçları aracılığı ile ortaklara, yatırımcılara, kreditoörlere müşterilere, devlete, işverenlere ve kamuoyunun bilgilendirilmesidir. Bu bilgilendirme toplumda bir sosyal mukavelenin gereği olarakta muhasebe ve Muhasebecile-

re çevresel sorumluluklar yüklemektedir. Her şeyden önce toplum maddesel bir ilgiye sahiptir ve sermayenin tabiatında temiz hava, su gibi faktörler üretim ve toplum için bir gereksinimdir.

## II.1- ÇEVRE MUHASEBESİ KAVRAMI

Çevre Muhasebesine ilişkin çeşitli tanımlar yapılmıştır. Ancak bu tanımlar henüz ilk aşamasında olduğundan yapılan hazırlık prosedürleri daha çok geleceğe yöneliktir. Amaç muhasebede çevresel yeni sistemlerin geliştirilmesidir.

Konu ile ilgili şu tanımlar yapılmıştır:[2]

- Çevre Muhasebesi, çevrenin negatif etkilerinin ölçülmesi tanımlanması ve bunların muhasebe sistem ve uygulamalarında öngörülmesidir.
- Muhasebede sistemsel yaklaşımlar içeriğinde çevrenin etkilerinin iyileştirilmesine yönelik planların yapılmasıdır.
- Uygulanmakta olan muhasebe sistemlerinde özellikle maliyet ve kar analizlerinde çevre faktörlerinin planlanıp uygulanmasıdır.
- Finansal ve finansal olmayan muhasebe sistemlerinin iyileştirilmesi. Örneğin bilgi akış sistemleri, denetimlerin çevreyi özendirici ve yönlendirici bir uyum içinde olması ve yönetim kararlarının alınmasında etkili olmasının sağlanması.
- Finansal muhasebede ölçülme işlevlerinin örneğin; finansal raporlama ve işletme içi (internal) ve işletme dışı (external) çevre faktörlerinin dikkatle uygulanmasıdır[2].

Görülüyor ki; Çevre-İşletme-Muhasebe ve üçgeni içinde geleceğe yönelik planların yapılması ve muhasebe ve Muhasebecilerin rollerine bu üçgen içinde yeni boyutlar kazandırılmak istenmesi "Çevre Muhasebesi" kavramını daha soyut bir şekilde açıklamaktadır.

## II.2-ÇEVRE MUHASEBESİ KAPSAMINDA İLGİLİ KURUM VE KURULUŞLAR

Çevre muhasebesine ilişkin ilk yaklaşım 1960'lı yıllarda bir grup muhasebeci ve ekonomist tarafından çevresel model ve teknik geliştirilmesiyle başlamıştır. Bu model ve teknikler özellikle bir sosyal muhasebe için önerilmiştir.

Avrupa Birliği, Amerika Birleşik Devletleri, Kanada, Güney Afrika ve Avrupa Birliği'ne üye ülkelerden olan İngiltere, Almanya ve Hollanda da Çevreye yönelik olumlu çalışmalar ve araştırmalar yapılmaktadır. Bu çalışmalardan bazılarının yazımın üçüncü bölümünde değinilecektir.

Çevre Muhasebesi konusunda çalışmalar yapan önemli kuruluşlardan bazıları şunlardır[3];

1) "The institute of Chartered Accountants of Scotland" İskoçya yeminli Muhasebeciler Enstitüsü kendi bünyesinde bir "Çevre Muhasebesi" merkezi oluşturmuş ve çalışmalarına başlamıştır.

2)Yine İskoçya'da bulunan "University of Dundee Accountancy & Business Finance" Dundee Üniversitesi Muhasebe-İşletme Finansı Departmanı bünyesinde bir araştırma merkezi kurulmuştur. Bu merkez 1991 yılında kurulan "The Center for Social and environmental Accounting Research kısaca (CSEAR)" sosyal ve Çevresel Muhasebe Araştırma Merkezi, adı altında ve Prof. Rob Gray'in başkanlığında aktif olarak faaliyetlerini sürdürmektedir. Ve dünyada 22 ülkede 200 üyesi bulunmaktadır[3].

3) "British Accounting Association Special Interest Group" "Britanya Muhasebe Birliği Özel ilgi grubu" 1995 yılında yapmış oldukları Konferansta "Çevre Muhasebesi" ne yönelik toplumun ilgisini raporlamışlardır.[4]

4) "The Canadian Institute of Chartered Accountants" (CICA) Kanada yeminli Muhasebeciler Enstitüsü tarafından 1993 yılında yapılmış olan deklarasyonda mal ve hizmetlerin temininde çevresel faktörlerin önemi belirtilmiş, organizasyonların yatırımcı ve kreditorlerinden daha çok sorumlu olduklarını hava, su toprak ve yerleşim unsurlarının işlenmesinde mümkün olduğu kadar bu faktörlerin sağlıklı kullanımı için çözümler ve planlar üretilmesi önerilmiştir[5].

5) "The Institute of Chartered Accountants in England and Wales" İngiltere ve Wales yeminli Muhasebeciler Enstitüsü tarafından Nisan 1995 ayında düzenlenmiş olan Avrupa Birliği Tavsiye Formunda (European Accounting Advisory Form) sunulmak üzere bir çalışma hazırlanmıştır. Bu çalışmanın ana hatları şöyledir.

- Çevre Maliyetlerinin tanımlanması ve iyileştirilmesi
- Çevresel Sorumlulukların açıklanması

- Varlıkların fiziksel değer kaybı
- Tam açıklama (muhasabe politikaları, çevre maliyetleri, taahhütler. Yukarıda sıralanan bu maddeler çevresel maliyetlerin raporlanması, sorumluluklar varlıkların değer kaybını, mali tabloların hazırlanması ve kullanılmasına ilişkin olarak önerilmektedir[6].
- Dikkat edilecek olursa burada yine Genel kabul görmüş Muhasebe ilkelerinden “Tam Açıklama ilkesi” doğrultusunda yukarıdaki öneriler saptanmıştır.
- Avrupa Birliği Çevresel düzenlemeleri gündemine almıştır. Örneğin 1990 yılında işletmelerde çevresel faktörlerin iyileştirilmesine yönelik bir kararname yayınlanmıştır.
- IFAC “International Federation of Accountants” “Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu” Sub-Committee yani alt komitesi tarafından “Denetim mesleği ve çevre konulu bir öneri çalışma hazırlanmıştır.

Yayımda Muhasebe ve Çevreye yönelik çalışmalar yapan kurum ve kuruluşlardan bazıları açıklanmaya çalışılmıştır. Konu ile ilgili ayrıntılı bilgiler yazım aşamasında olan bir kitap içeriğinde açıklanmaya çalışılacaktır.

### II.3-ÇEVRENİN YÖNETİMİNDE

#### MUHASEBECİLERİN ROLÜ NE OLACAKTIR?

Çevrenin yönetiminde Muhasebecinin rolü ne olacaktır ve bu rolün önem derecesi nasıl saptanacaktır. Objektif kriterlerde düşünüldüğünde çevrenin yönetimi muhasebecilerin görevi değildir. Ancak işletmelerin çevresinde oluşan olumlu ve olumsuz faktörler muhasabe ve muhasebeciyi işletmenin bir üyesi olarak etkilemesi mümkündür. Şöyle ki; üretimin sağlıklı koşullarda gerçekleşmesi yönetimin görevi olduğu kadar çevresel koşullara da bağlıdır. Bu nedenle muhasebeciler yeni çevre olgusu içinde klasik işlevinden çevreye bakış açısına doğru bu duyarlılık içinde olması çevre faktörlerinin olumlu ve olumsuz etkilerinin saptanması, planlanması, finansmanı ve bunların malî tablolara yansıtılması sorumluluğunu taşıması nedeniyle bir rol üstlenmesi “Çevre Muhasebesi”nin düzenlenmesinde öngörülmektedir.

### III. ÇEVRE MUHASEBESİNİN DÜZENLENMESİ

Bu yaklaşımlar aşağıda açıklanan olgularda ve Muhasebecilerin sorumluluklarında düzenlenmesi ve dikkate alınması önerilmektedir. Bunlar sırasıyla aşağıdaki gibidir.[6]

#### A-Finansal Muhasebeciler Yönünden

##### 1-Bilançonun düzenlenip açıklanmasında

- Değerleme
- Borçlar
- Belirsizlikler
- Satın almalar

##### 2-Kar ve Zararın açıklanmasında

- Önemli Maliyet unsurları, özellikle atıkların işlenmesi ve çevrenin düzenli olarak denetimi

##### 3-Yıllık Raporların hazırlanmasında

- Çevresel hesapların yıllık raporlarda gösterilmesi
- Bankalarla, işletmelerdeki fon yöneticileri ile olan ilişkilerin raporlanması
- Yatırım miktarlarının saptanmasında çevresel faydanın ön plana alınması
- Çevresel gelişmenin planlanmasında fayda-Maliyet analizlerinin yapılması.
- Maliyet analizleri kapsamında etkili geliştirme programlarının düzenlenmesi.

#### B-Yönetim Muhasebesi Uygulamalarında

- Üretim işletmelerinde yeni maliyet unsurlarının ve öngörülecek sermaye, karın tespit planlanmasında çevrenin ön plana alınması ,
- Yine yatırım miktarının tespit edilmesinde çevresel faydanın dikkate alınması.
- Çevresel gelişmelerin fayda-Maliyet analizlerinde öngörülmesinin sağlanması.
- Maliyet analizleri Kapsamında etkili çevresel geliştirme programlarının hazırlanması.

### C-Muhasebe Sistemi Yönünden

- Yönetim bilgi sistemlerinde değişiklikler öngörülmesi
- Finansal raporlara ilişkin sistemseller değişikliklerin öngörülmesi[2].

Görülüyor ki; bu yaklaşımlar Finansal Muhasebe, Yönetim Muhasebesi uygulamalarında çevresel etkilerin yansıtılması ve Muhasebe sistemi içinde bunların yer almasının uygun olacağı yönündedir.

Yapılan tüm çalışmalar geleceğe yönelik olduğundan yukarıda açıklanan öneriler muhasebe-çevre ilişkilerinde yeni boyutlar getirilmesini sağlayacaktır.

### III.1-ÇEVRE MUHASEBESİ KAPSAMINDA YAPILAN ARAŞTIRMALAR

Çevresel faktörlerin olumlu yada olumsuz etkisinde ortaya çıkan "Çevre muhasebesi" daha öncede belirtildiği gibi henüz bir sistem içinde değerlendirilmemiştir. Konu ile ilgilenen çeşitli işletme, Kurum, kuruluş ve akademik Kuruluşların bir sistem arayışı içinde oldukları gözlenmektedir. Yapılan öneriler, görüşler, ve araştırma raporları ile toplumun ilgisi çekilmekte ve bir kamuoyu oluşturularak işletmelerin ve ilgili kuruluşların aktif olarak Çevre olgusunu gündemlerine almalarının sağlanması hedeflenmektedir.

Son zamanlarda "Çevre Muhasebesi", ne yönelik bazı araştırmalar yapılmıştır. Bu araştırmalar giderek yaygınlaşmaktadır.

Burada yapılan araştırmalardan orjinal bulunan ikisine yer verilecektir.

### III.2- İSKOÇYA'DA YAPILAN BİR ARAŞTIRMA

İskoçya'da Dundee Üniversitesi bünyesinde bulunan "Centre for Social and Environmental Accounting Research" Sosyal ve Çevresel Muhasebesi Araştırma Merkezi tarafından 1992 yılında Konuya ilişkin 350 işletme bazında bir araştırma yapılmıştır. Bu araştırmaya ilişkin anketlere işletmelerden 181 tanesi yanıt verirken, 169 işletmeden 74'ü kararsız kalmış, 31 tanesi yanıtlamamış 64 işletme ise işletme politikası nedeniyle anketleri geri göndermiştir[7].

Yapılan araştırma sonucunda, söz konusu işletmeler konuya olan ilgilerinin çevresel krizlerin ortaya çık-

masına paralel olarak arttığını açıklamışlar ve sorumluluk bilincine vardıklarını söylemişlerdir.

Araştırmadan ortaya çıkan diğer bir sonuç ise; işletmelerde düşük bir oranda da olsa çevresel muhasebe aktivitesinin olduğu gözlenmiştir. Bundan başka çevresel meselelerin muhasebe kayıtlarında düzenlenmesinin zor olabileceği vurgulanmıştır.

### III.3-GÜNEY AFRİKA CUMHURİYETİNDE YAPILAN BİR ARAŞTIRMA

Güney Afrika Cumhuriyetinde bulunan "University of Pretoria School of Accounting Sciences" Pretoria Üniversitesi Muhasebe Bilimleri Okulu tarafından 1993 yılında "Çevresel Raporlama" konulu bir araştırma yapılmıştır. Söz konusu araştırma 168 işletme bazında yapılmıştır.

Bu araştırma da Güney Afrika Sermaye piyasasına kayıtlı "top" işletmelerden yıllık faaliyet raporları referans gösterilecek ve farklı iş kolunda olan işletmeler baz alınarak seçilmiştir. Konu kapsamında araştırmaların devam etmesi ve yıllık raporlar halinde yayınlanması prensip olarak bu Akademik kuruluş tarafından kabul edilmiştir[5].

Araştırma sonucu işletmelerin çevresel sosyal sorumluluklarının yıllık raporlarda yansıtma eğiliminde bir artış olduğunu ortaya çıkartmıştır.

### IV-TÜRKİYE'DE ÇEVRE MUHASEBESİNE

#### YAKLAŞIM NASIL OLMALIDIR?

Çevre-Muhasebe ilişkilerine Türkiye açısından bakıldığında; belki uygulanması zor olabilir. Ancak Türkiye'de her kesimde olduğu gibi muhasebe sistem ve uygulamalarında da Avrupa Birliği ve Uluslararası Muhasebe Standartlarına entegrasyon süreci başlamıştır. Bu bağlamda bilindiği gibi Maliye Bakanlığınca 213 Sayılı Vergi Usul Yasası kapsamında çıkarılan 1,2,3,4,5,6 no'lu tebliğlerle muhasebe uygulamalarında yeni düzenlemeler getirilmiştir.

Bu düzenlemeler Avrupa Birliğince çıkarılan 4,7,8 no'lu yönergelerle uyum sağlamaktadır. Burada önemli olan bir hususta Uluslararası Muhasebe Standartlarına entegrasyondur. Ayrıca (IFAC) Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu Çevre Muhasebesine önem vermektedir. Konuya bu açıdan bakıldığında; Türkiye'de de Çevre Muhasebesine yönelik çalışmaların yapılması bir gerek-

sinimdir. Bu yaklaşım öncelikle geleceğe yönelik araştırmalar kapsamında yapılabilir. Ayrıca Avrupa Birliği ve Muhasebenin Uluslararası Kurum ve Kuruluşlarınca yapılan çalışmalar ve standartlar entegre edilebilir. Ancak bu prosedürler yapılacak düzenlemeler ve yasalarla işlerlik kazanabilir.

Türkiye'nin Gümrük Birliğine girmesi nedeniyle işletmelerin birbirleriyle ve uluslararası işletmelerle rekabet edebilmesi için kalite standartlarının ülkemizde uygulanması önemli bir gelişmedir. Bu gelişme içeriğinde çevre faktörlerinin üretimin kalitesini ve çevrenin olumlu ve olumsuz etkilerinin tespit edilmesi yapılacak yatırımların ve maliyet-kar analizlerinin çevreyi ön plana alarak düzenlenmesi ve yıllık faaliyet raporlarında öngörülmesi elbette ki Türkiye'deki Muhasebe uygulamalarına ve muhasebecilerin bakış açılarına önemli boyutlar kazandıracaktır.

Türkiye'de Çevre Muhasebesi kapsamında aşağıda açıklanan prosedürler izlenebilir:

- 1.) İşletmelerce düzenlenecek çevre politikaları
- 2.) Çevresel düzenlemeler ve yasaların hazırlanması
- 3.) Çevresel olayların tespiti ve hedeflerin belirlenmesi
- 4.) Yatırımların çevre ile olan ilişkilerinin açıklanması
- 5.) Finansal bilgilerin yeterli düzeyde olması
- 6.) Yapılacak Maliyet-Kar analizlerinde çevre faktörlerinin dikkate alınması
- 7.) Özellikle Endüstri işletmelerinde maliyetlerin hesaplanmasında çevre faktörlerinin öngörülmesi
- 8.) Maliyet giderleri bilgileri yalnız işletmenin iç sorunlarının çözülmesinde değil, işletme dışı ilişkilerde de gerekli ve yararlı olmaktadır ve vazgeçilmez bir unsur olarak kullanılmaktadırlar[8].

Bu nedenle çevre faktörlerinin öngörülmesi prosedürü içinde maliyet gider bilgilerinin değerlendirilmesi ve bu bilgilerden en iyi şekilde yararlanılması çevre Muhasebesinin düzenlenmesinde kuşkusuz katkı sağlayacaktır.

## V-SONUÇ VE ÖNERİLER

Çevrenin denetiminin insan sağlığı için bir gereksinim olduğu tartışılmaz bir gerçektir. Temiz hava, su yaşam için ne kadar gerekli ise atıklar, hava kirliliği ve kirlenmiş sular insan sağlığı için zararlıdır. Önemli olan bu zararların iyileştirilmesine yönelik faaliyetlerin yapılması ve çevrenin denetimi bir gereksinimdir.

Bu bakış açısı içinde çevresel faktörlerin korunmasında sorumluluğun devletlerin yetkili organlarına yetkili kurum ve kuruluşlar işletmeler, akademik kuruluşlar, dayanışmay yönelik çalışmalar yapan uluslararası kuruluşlar, ticaret ve Meslek odaları tarafından üstlenmesi gereklidir. Ancak bu sorumluluğun planlanması ve bir sistem içinde değerlendirilerek standartlarının belirlenmesi ve yapılacak düzenlemelerin yasalar içinde yer alması gereklidir. Aksi takdirde yapılacak çalışmalar farklı standartlar içeriğinde olumsuz sonuçlar verecektir.

"Çevre Muhasebesi" ve muhasebe Mesleğinin bu yeni kavram niteliğindeki rolü çevrenin sorumluluğunun işletme yönetiminde yada bizzat muhasebecilerin duyarlılığında olması tartışılmaktadır.

Çevredeki objelerin tümünde bir maliyet olgusu vardır. Kısaca çevrenin bir maliyeti vardır. Ayrıca çevrede gelişen olumlu ve olumsuz faktörlerin muhasebe sistemlerine entegre edilmesi önerilmektedir. Bu husus aslında görüldüğü kadar kolay değildir. Sonuçta hem muhasebecilere çevreden dolayı sorumluluk yüklenmesi onun bakış açısına yeni boyutlar getirmesi ve muhasebe sistemlerinde değişiklik öngörülmesi, işletme politikalarında çevre faktörlerinin ön plana alınmasının istenmesi kanımsızca yararlı olacaktır.

1) Henüz Avrupa Birliğinde Muhasebe de bir sistem oluşturulmamıştır. Farklı standartlar nedeniyle zorluklar vardır. Fakat olumlu çalışmalar yapılmaktadır. Çevre Muhasebesine yönelik topluluk standartlarının geliştirilmesi gereklidir: Bu standartlar uluslararası muhasebe standartları ile uyumlaştırılmalıdır.

2) Yukarıda sözü edilen çalışmalar bir sistem içinde değerlendirildiğinde yararlı olacaktır. Bu nedenle uluslararası muhasebe standartları komitesi tarafından çevre muhasebesine yönelik standartlar hazırlanmalıdır.

3) Türkiye'de Gümrük Birliğine entegrasyon süreci içinde çevre faktörlerine önem verilmesi ve yapılacak araştırmalar doğrultusunda özellikle maliyet analizlerinde

çevrede oluşan etkenlerin dikkate alınması bir gereksinimdir.

4) (ISO) Uluslararası Standartları Organizasyonca öngörülen ve Türkiye’de (TSE) Türk Standartları Enstitüsü’nce uygulanmaya konulan Kalite Standartlarının işletmelerce uygulanması, özellikle Endüstri işletmelerinde üretimin kalitesi ve verimliliği açısından önemli çevre standartlarının tesbit edilmesinde kalite ve verimliliğin denetimi bir gereksinimdir. Bu nedenle bu iki olgunun rantabl bir şekilde planlanıp değerlendirilmesi gereklidir.

#### KAYNAKÇA

- [1]-TÜRMOB, Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği, Muhasebenin Temel Kavramları ve Tekdüzen Hesap Planı, Ankara 1994, Yayın No:8, 4.Baskı.
- [2]-Rob Gray, Jan Bebbington, Diane Walters Accounting For the Environment, Funded by the chartered Association of Certified Accountants 1993, p.7, p.13.
- [3]-Global Environmental Change Programmer Briefings N.5. September 1995.
- [4]-The Newsletter of the Center for Social and Environmental Accounting Research University of Dundee Social and Environmental Accounting Volume 15 2 September 1995.
- [5]-G.H. Bongiages, Q. Vorster, Green Reporting in the Republic of South Africa, Reserve Report. University of Pretoria School of Accounting Sciences Research p.2, p.4.
- [6]-The Institute of Chartered Accountants in England and Wales. Financial Reporting of Environmental Liabilities, a discussion Paper April 1995, p.1.
- [7]-Joan Bebbinton, Rob Gray, Ian Thomson, Diane Walters, Accountants and the Environment (Accountants attitudes and the absence of an environmentally sensitive accounting) Discussion papers in Accountancy and Finance, December 1992, p.10, p.3.
- [8]-Fikret Öcal, Maliyet Muhasebesi Ders Notları, Nihat Sayar Yayın ve Yardım Vakfı Yayınları, Yayın No:415-649, İstanbul, 1989, s.7.